

CLASSIFICAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO DE CARBONO E DEFESA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL ÀS RECEITAS DECORRENTES DA CESSÃO DE CRÉDITOS DE CARBONO COMO FORMA DE APRIMORAR O COMBATE AO AQUECIMENTO GLOBAL

HAROLDO MACHADO FILHO¹

BRUNO KERLAKIAN SABBAG²

A presente tese visa a introduzir o leitor ao regime jurídico aplicável à mudança global do clima, com foco no Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) criado pelo Protocolo de Quioto. Classificar-se-á a natureza jurídica da Redução Certificada de Emissão (“crédito de carbono”), visando a garantir maior segurança jurídica ao pleno desenvolvimento do mercado brasileiro de carbono. Ademais, propor-se-ão benefícios tributários às atividades de projeto de MDL, tendo como objetivo a função promocional e extrafiscal do Direito Tributário.

1. Introdução ao regime jurídico multilateral de combate à mudança global do clima³

O combate ao aquecimento global iniciou efetivamente no regime jurídico internacional com a adoção, em 1992, da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças do Clima (“Convenção”), aprovada no Brasil por meio do Decreto Legislativo nº 1/1994. O artigo 2º deste Tratado Internacional estabelece que o objetivo da Convenção e de que quaisquer instrumentos jurídicos com ela relacionados é “alcançar a estabilização das concentrações de gases de efeito estufa na atmosfera num nível que impeça uma interferência antrópica perigosa no sistema climático”. Para alcançar este objetivo, a Convenção estabeleceu em seu artigo 3.1 que “as Partes devem proteger o sistema climático em benefício das gerações presentes e futuras da humanidade com base na equidade e em conformidade com suas responsabilidades comuns mas diferenciadas e respectivas capacidades”.

Conforme depreende-se da leitura do texto da Convenção, principalmente de seu artigo 4º, foram estabelecidas obrigações de naturezas diversas, de acordo com o princípio das responsabilidades comuns porém diferenciadas, tanto para países desenvolvidos quanto a países em desenvolvimento, como forma de combater o aquecimento global de forma integrada e efetiva. Ademais, a Convenção estabeleceu que as Partes países desenvolvidos (do Anexo I, na linguagem da Convenção) deveriam tomar a iniciativa no combate à mudança global do clima e deveriam retornar suas emissões de gases de efeito estufa por volta do ano 2000 aos níveis anteriores aos de 1990.

Entretanto, em 1995, na 1ª Conferência das Partes da Convenção (COP 1), em Berlim, chegou-se à conclusão de que a grande maioria dos países do Anexo I não conseguiria retornar suas emissões aos níveis de 1990 até o final desta década. Foi, assim, necessário

¹ Advogado, PhD. em Direito Internacional pela Universidade de Genebra, Assessor-Especial da Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima - CIMGC.

² Advogado, Assessor da Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima - CIMGC. Os autores gostariam de agradecer os preciosos comentários do Dr. José Domingos Gonzalez Miguez, Secretário-Executivo da CIMGC. Ressalta-se que as posições expressas nesta tese não necessariamente correspondem à posição do governo brasileiro sobre o tema.

³ Recomenda-se o seguinte livro como bibliografia:

SABBAG, Bruno Kerlakian. “O Protocolo de Quioto e seus Créditos de Carbono: Manual Jurídico Brasileiro de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo”. São Paulo: LTr, 2008.

estabelecer uma resolução, denominada Mandato de Berlim, com o objetivo de rever esses compromissos. O Mandato de Berlim estabeleceu que os países desenvolvidos deveriam, com base no princípio determinado na Convenção das responsabilidades comuns porém diferenciadas, estabelecer em um Protocolo ou em outro instrumento legal metas quantitativas de redução de emissões para 2005, 2010 e 2020, bem como descrever as políticas e medidas que seriam necessárias para alcançar essas metas, com um prazo até a 3ª Conferência das Partes (COP 3), que seria realizada em 1997.

Passados dois anos, após um processo de intensas negociações, na COP 3, realizada em Quioto, Japão, em dezembro de 1997, foi elaborado um Protocolo à Convenção, chamado de Protocolo de Quioto (“Protocolo”), o qual estabelece compromissos quantitativos para os países industrializados de redução das emissões antrópicas combinadas de gases de efeito estufa, as quais devem, no período de 2008 a 2012 estar, pelo menos, 5% abaixo das emissões verificadas em 1990, nos termos do artigo 3.1 deste Protocolo. Cabe ressaltar que o Protocolo não estabelece compromissos adicionais para os países em desenvolvimento (não Anexo I, na linguagem da Convenção), em conformidade com princípio das responsabilidades comuns porém diferenciadas e respectivas capacidades⁴.

Sabia-se que o esforço econômico necessário para o cumprimento das obrigações de redução ou limitação de emissões de GEE estabelecidas no Protocolo implicaria em custos muito altos para a economia de cada Parte do Anexo I. Nesta linha, a grande inovação do Protocolo consiste na possibilidade de utilização de mecanismos de mercado para que os países do Anexo I possam atingir os objetivos de redução de gases de efeito estufa. Esses mecanismos de flexibilidade são, basicamente, três: implementação conjunta (art. 6º), mecanismo de desenvolvimento limpo (art.12) e comércio de emissões (art. 17), os quais pretendem possibilitar que os objetivos de redução sejam atingidos de maneira mais eficiente do ponto de vista dos custos de cada país, sem, no entanto, comprometer a integridade da meta ambiental em questão. O mecanismo que interessa diretamente ao Brasil é o mecanismo de desenvolvimento limpo, já que os outros mecanismos podem ser usados somente pelas Partes do Anexo I entre si.

Desta maneira, o Protocolo de Quioto permite que países em desenvolvimento, que assim o desejarem, auxiliem, *voluntariamente*, os países desenvolvidos a adotar medidas de redução de emissão ou remoção de gases de efeito estufa, ao mesmo passo em que estes países em desenvolvimento são auxiliados a se desenvolver de forma sustentável, não adotando os mesmos padrões intensivos em emissões de gases de efeito estufa que foram historicamente adotados pelos países atualmente desenvolvidos desde a Revolução Industrial. Nesta linha, foi criado o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo, nos termos do artigo 12 do Protocolo de Quioto.

⁴ Segundo este importante princípio, os países desenvolvidos devem tomar a liderança no combate ao aquecimento global, já que o aumento na temperatura percebido hoje e nos próximos 100 anos decorre em sua maior parte das emissões de gases de efeito estufa ocorridas durante os últimos 200 anos pelos países atualmente desenvolvidos. Portanto, considerando que os países em desenvolvimento sofrem atualmente os impactos adversos das mudanças climáticas causadas direta e principalmente pelos países desenvolvidos desde a Revolução Industrial, e considerando que os países em desenvolvimento possuem outras prioridades como o combate à fome e à miséria, garantia de condições mínimas de saúde, educação e moradia à população, dentre outros aspectos, não seria justo exigir que os países em desenvolvimento fossem responsáveis por combater imediatamente as mudanças do clima. Ademais, de acordo com este princípio, reconhece-se que os países em desenvolvimento devem receber financiamento e transferência de tecnologia para que possam participar, de forma mais ativa, do combate ao aquecimento global.

Da análise do artigo 12 do Protocolo de Quioto, depreende-se que o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) nada mais é do que um instrumento de flexibilização econômica, por meio do qual se permite que *parte* dos compromissos quantificados de limitação e redução de emissões assumidos pelos países desenvolvidos no âmbito do Protocolo seja cumprida por meio de atividades de projeto implementadas em países em desenvolvimento, em complemento às atividades domésticas dos países desenvolvidos para reduzir as suas emissões em seu próprio território⁵.

Resumidamente, por meio do MDL, atividades de projeto de redução de emissão ou remoção de gases de efeito estufa são implementadas no território do país em desenvolvimento e, caso estas atividades efetivamente contribuam para a mitigação da mudança global do clima, após rígido processo de auditoria, receberão Reduções Certificadas de Emissão – RCEs (comumente denominadas de “créditos de carbono”⁶), as quais poderão ser objeto de cessão onerosa a terceiros interessados, normalmente empresas de países desenvolvidos que possuam compromissos quantificados de limitação ou redução de emissões no âmbito do Protocolo de Quioto.

A implementação de atividades de projeto no âmbito do MDL, conforme definido no artigo 12 do Protocolo de Quioto e regulamentado, em especial, pela Decisão 17/CP.7, cujo anexo foi endossado na 1ª Conferência das Partes na qualidade de Reunião das Partes do Protocolo (COP/MOP) pela Decisão 3/CMP.1, e pela Decisão 19/CP.9, cujo anexo foi endossado também na COP/MOP 1 pela Decisão 5/CMP.1, envolve diversas fases e atores até o seu objetivo final que é a obtenção de RCEs. Assim, uma atividade de projeto de MDL deve superar sete fases para que tenha concluído o ciclo das atividades de projeto e estar apta a receber os “créditos de carbono”⁷.

Destaca-se que estas fases serão ciclicamente percorridas desde o Monitoramento até a Emissão de RCEs quantas vezes decidirem os participantes de projeto, normalmente com periodicidade anual, salvo períodos específicos para atividades de projeto de florestamento e reflorestamento, até que se expire(m) o(s) período(s) de obtenção de RCEs. Após a emissão inicial das RCEs na conta pendente do Conselho Executivo no Registro do MDL, elas poderão ser livremente transferidas, usualmente por cessão onerosa, das contas no Registro do

⁵ Convém desde já desmitificar a infundada argumentação de alguns que são contrários ao MDL de que se estaria garantindo aos países desenvolvidos o “direito de emitir”. Na verdade, o MDL serve como forma de cumprimento de apenas parte dos compromissos quantificados de limitação e redução de emissões, devendo o restante ser cumprido pelos países desenvolvidos por meio de ações domésticas em seus próprios territórios. Deve-se destacar que o MDL visa a combater um problema global – o efeito estufa – sendo, portanto, indiferente o fato de as reduções ou remoções de gases de efeito estufa ocorrerem no país desenvolvido ou no país em desenvolvimento. Destaca-se ainda a necessidade de o MDL auxiliar o país em desenvolvimento a alcançar o seu desenvolvimento sustentável como argumento adicional contra a infundada alegação de que o MDL representaria um “direito de emitir”. Por fim, ressalta-se o fato que este instrumento diminui o custo de implementação do Protocolo de Quioto na medida em que realiza as reduções das emissões mais fáceis primeiro.

⁶ Para fins da leitura deste trabalho, o termo “crédito de carbono” deve ser compreendido como sinônimo de Redução Certificada de Emissão - RCE, que é a denominação oficial para o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo. A RCE nada mais é do que uma tonelada métrica de gás carbônico equivalente — CO₂e que deixou de ser emitida à atmosfera ou que foi absorvida da mesma. O conceito de RCE será aprofundado no decorrer deste trabalho. Não se deve entender o termo “crédito de carbono”, no decorrer deste trabalho, como aquele atrelado aos demais mercados de carbono, sejam eles voluntários ou regulados, que não o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo.

⁷ Foge do escopo deste trabalho a análise detalhada de cada uma das sete fases do ciclo de uma atividade de projeto no âmbito do MDL, quais sejam: (i) elaboração do Documento de Concepção de Projeto; (ii) Validação; (iii) Aprovação; (iv) Registro; (v) Monitoramento; (vi) Verificação/Certificação; e (vii) Emissão de RCEs.

MDL para contas nos Registros Nacionais, dando início ao que ficou conhecido como “mercado de carbono”⁸. Tal mercado tem grande potencial de fomentar o desenvolvimento sustentável de países em desenvolvimento, como o Brasil. Exposto brevemente o regime jurídico internacional aplicável ao MDL e às RCEs, convém classificarmos a natureza jurídica da RCE e defendermos a isenção tributária total às receitas decorrentes da cessão das RCEs, pois a garantia de segurança jurídica aos investidores nacionais e internacionais no mercado brasileiro de carbono fomentará o combate ao aquecimento global e o uso sustentável de energia⁹.

2. Natureza Jurídica da Redução Certificada de Emissão

A classificação da natureza jurídica da RCE à luz do Direito Pátrio faz-se necessária, em especial, em razão do fato não ter sido definida até o momento no âmbito do regime jurídico nacional e internacional aplicável, havendo uma omissão normativa sobre este assunto. O Anexo da Decisão 3/CMP.1 limitou-se, em seu artigo 1º, alínea “b”, a classificar a RCE do ponto de vista estritamente técnico¹⁰.

Vale destacar que o regime jurídico internacional e nacional não garante à RCE uma existência documental ou física, ou seja, não se trata de um título ou de uma cártula; sua existência e transferência ocorrem exclusivamente por meio de um sistema eletrônico, semelhante às práticas adotadas nos sistemas bancários. Na verdade, a expressão “Redução Certificada de Emissão” não passa de tradução ao português do que verdadeiramente existe, a “Certified Emission Reduction – CER”. Destaca-se que não há entidade autorizada a emitir CER no Brasil ou em qualquer país do mundo, pois somente o Conselho Executivo do MDL, em Bonn, Alemanha, na sede do Secretariado da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima possui a prerrogativa de instruir o Administrador do Registro do MDL a emitir as CERs. Assim, não poderão os países regulamentar a natureza jurídica da própria CER ou a forma pela qual ela deve ser transacionada internacionalmente, pois esta atribuição está fora da sua jurisdição nacional.

O que os países podem fazer, conforme será abordado no decorrer deste trabalho, é estabelecer mercados internos para negociar um “espelho” da CER bem como definir a natureza jurídica deste “espelho” para fins exclusivos de mercado interno sobre o qual os países possuem jurisdição¹¹. Estas negociações no mercado interno poderiam ser espelhadas no Sistema de Registro no âmbito do Protocolo de Quioto, por meio da liquidação física das

⁸ Este mercado movimentou milhões de euros por ano, de acordo com o sítio internet Point Carbo (*vide* www.pointcarbon.com), em 2007.

⁹ Isto porque as atividades de projeto de MDL, em especial aquelas relacionadas a florestamento e reflorestamento, também possuem grande potencial, embora indireto, de preservação da importante biodiversidade brasileira. Igualmente, estas atividades de projeto de MDL têm fomentado o a produção de energia no Brasil por fontes alternativas e renováveis (ex: pequenas centrais hidrelétricas, energia eólica, uso de biomassa para geração de energia etc).

¹⁰ “Uma “redução certificada de emissão” ou “RCE” é uma unidade medida em conformidade com o Artigo 12 e os seus requisitos, bem como as disposições pertinentes destas modalidades e procedimentos, e é igual a uma tonelada métrica equivalente de dióxido de carbono, calculada com o uso dos potenciais de aquecimento global, definidos na decisão 2/CP.3 ou conforme revisados subsequentemente de acordo com o Artigo 5.”

¹¹ A partir deste entendimento, qualquer referência a RCEs significa espelho do CER realmente existente no sistema de registro (tradução).

transações ocorridas no mercado interno por intermédio da transferência das respectivas CERs entre contas neste Sistema de Registro no âmbito do Protocolo de Quioto¹².

Convém ressaltar que não é possível realizar transferência de RCEs entre contas no Registro do MDL, pois o mercado secundário de carbono está restrito a entidades autorizadas a participar do MDL por Partes do Anexo I, ou seja, somente é possível atuar no mercado secundário de carbono por meio de transferências de RCEs entre contas nos Registros Nacionais¹³. Trinta e seis Partes do Anexo I já estabeleceram os seus Registros Nacionais, os quais possuem contas em nome dos participantes de projeto que foram autorizados pelas respectivas Partes a participar de uma atividade de projeto de MDL. Destes 36 Registros Nacionais já estabelecidos, até 06 de abril de 2008 somente os Registros Nacionais do Japão, Nova Zelândia, Rússia e Suíça haviam sido integrados ao ITL¹⁴, permitindo assim o efetivo início do mercado secundário de carbono entre contas nestes Registros.

Vê-se que a RCE não possui uma existência física ou documental; trata-se de um ativo intangível e eletrônico, sendo, portanto, descabida qualquer pretensão de se classificar a RCE como um ativo tangível (e.g. mercadoria ou coisa) à luz do ordenamento jurídico brasileiro e internacional. Até o momento, de acordo com os dados estatísticos do Conselho Executivo do MDL¹⁵, já foram emitidas mais de 18 milhões de RCEs a atividades de projeto de MDL hospedadas no Brasil, e espera-se emitir mais de 17 milhões de RCEs anualmente a estas atividades de projeto de MDL já registradas no Conselho Executivo do MDL e hospedadas no Brasil. Esta expectativa anual certamente aumentará ao passo que novas atividades de projeto de MDL hospedadas no Brasil forem registradas no Conselho Executivo. Por sua vez, a Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima¹⁶, no exercício de suas competências legais, havia aprovado até esta mesma data 187 atividades de projeto de MDL¹⁷.

O Brasil tem se mostrado nos últimos anos como um grande pólo de geração e negociação de RCEs, apenas menor que a China e Índia, como consequência lógica de a matriz energética destes dois países ser intensiva em emissões de gases de efeito estufa pelo uso em larga escala de carvão mineral (fóssil), o que já estava previsto na Proposta Brasileira de 1997. Apesar de as negociações privadas de RCEs serem sigilosas e em sua maioria não serem divulgadas ao público, inúmeras notícias têm veiculado negociações vultosas que demonstram que entidades privadas e públicas no Brasil estão bastante envolvidas neste mercado, em crescente desenvolvimento, o que atrai a atenção do Poder Público para regulamentar a questão (ex: Congresso Nacional, Secretaria da Receita Federal, Banco Central do Brasil).

Além deste mercado privado de negociação de RCEs, destaca-se a importante iniciativa do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Bolsa de Mercadorias & Futuros de criar o Mercado Brasileiro de Reduções de Emissões - MBRE, com o objetivo primordial de dar liquidez às transações de RCEs por meio de um (i) Banco de Projetos e um

¹² Para mais informações sobre os Sistemas de Registro no âmbito do Protocolo de Quioto, favor acessar http://unfccc.int/kyoto_protocol/registry_systems/items/2723.php, que apresenta explicações sobre o Registro do MDL, Registros Nacionais, *International Transaction Log*, Registro Comunitário Europeu, entre outros temas.

¹³ Decisão 19/CP. 7, cujo anexo foi adotado na Decisão 5/CMP.1.

¹⁴ Fonte: http://unfccc.int/kyoto_protocol/registry_systems/registry_websites/items/4067.php.

¹⁵ Dados disponíveis em <http://cdm.unfccc.int/Statistics/index.html>, acessado em 07 de março de 2008.

¹⁶ A CIMGC é a autoridade nacional designada para a análise de atividades de projetos MDL e que tem, como sua principal atribuição, analisar a contribuição destas atividades para a promoção do desenvolvimento sustentável do país.

¹⁷ Dados disponíveis em <http://www.mct.gov.br/clima>

(ii) Sistema de Leilão de RCEs¹⁸. Apesar de o primeiro leilão realizado pela BM&F, em 26 de setembro de 2007, ter correspondido a mercado de balcão, ou seja, tendo sido transacionado o “espelho” das CERs emitidas pelo Conselho Executivo do MDL, nada impede que derivativos dessas unidades sejam negociados nos ambientes das bolsas de futuros.

No entanto, nesses casos não se está transacionando a CER em si, mas derivativos, ou seja, “um ativo financeiro que deriva, integral ou parcialmente, do valor de outro ativo financeiro”¹⁹, qual seja, o ativo intangível correspondente à unidade CER emitida ou a ser emitida pelo Conselho Executivo do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo do Protocolo de Quioto, localizado em Bonn, na Alemanha. É este derivativo de Redução Certificada de Emissão, o qual poderia ser chamado de DRCE, que merece regulamentação pelo direito nacional. O DRCE também equivaleria, portanto, a uma unidade RCE emitida pelo Conselho Executivo do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo em Bonn, Alemanha, em conformidade com o artigo 12 do Protocolo de Quioto e as decisões pertinentes da Conferência das Partes na qualidade de reunião das Partes do Protocolo de Quioto. Esta seria a definição do DRCE para fins de fomento do mercado brasileiro de carbono, pois ainda não se ousaria classificar a natureza jurídica *stricto sensu* da RCE.

Isto porque, a definição imediata e sem um aprofundamento teórico prévio acerca da natureza jurídica *stricto sensu* da RCE, dadas as grandes incertezas relacionadas ao tema, poderia até mesmo prejudicar a evolução e consolidação do Brasil como um importante pólo de geração e negociação de RCEs na América Latina, pois eventuais regras burocráticas e tributárias poderiam dificultar o pleno desenvolvimento deste mercado. Ressalta-se que nenhum país do mundo definiu a natureza jurídica *stricto sensu* da RCE. Passa-se a breves considerações sobre a inadequação dos conceitos doutrinários aventados até o momento sobre a natureza jurídica *stricto sensu* da RCE, para ao fim defender a classificação *lato sensu* da natureza jurídica da RCE como ativo intangível. A natureza intangível decorre da definição da RCE como redução de emissões de gases de efeito estufa equivalente a uma tonelada de CO₂.

Em recente estudo sobre o tema²⁰, Gabriel Sister adota a tese ora defendida de que a RCE é um ativo intangível, verdadeiro bem incorpóreo, citando para tanto as lições de renomados juristas como Sílvio Rodrigues e Sílvio de Salvo Venosa. Este entendimento também é albergado pela doutrina de Hugo Natrielli de Almeida, que defende a classificação da natureza jurídica da RCE como bem incorpóreo²¹.

¹⁸ Mais informações sobre o MBRE estão disponíveis em <http://www.bmf.com.br/portal/pages/mbre/>, acessado em 20 de dezembro de 2007. O primeiro leilão foi realizado pela BM&F em 26 de setembro de 2007, por meio do qual foram negociadas mais de oitocentas mil RCEs de titularidade da Prefeitura Municipal de São Paulo, pelo valor de Euros 16,20 por cada RCE. O vencedor do leilão foi o Fortis Bank NV/AS, e as RCEs haviam sido geradas pelo “Projeto Bandeirantes de Gás de Aterro e Geração de Energia em São Paulo, Brasil”, aprovado em 12 de setembro de 2005 pela Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima. Assim, constata-se a relevância do tema ora analisado.

¹⁹ Definição dada pela Comissão de Valores Mobiliários para “derivativo”. *Vide* <http://www.portaldoinvestidor.gov.br/Investidor/Ondeinvestir/MercadosFuturoseDerivativos/tabid/173/Default.aspx>

²⁰ Mercado de Carbono e Protocolo de Quioto: aspectos negociais e tributação. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

²¹ Créditos de carbono: natureza jurídica e tratamento tributário. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7307>, acessado em 02 de janeiro de 2008:

“A partir de tais definições, pilares do ramo do direito privado que cuida do estudo das coisas, podemos classificar os “Créditos de Carbono” como bens incorpóreos, imateriais ou intangíveis, tendo em vista que estes não têm existência física, mas são reconhecidos pela ordem jurídica (Protocolo de Quioto), tendo valor econômico para o homem, uma vez que são passíveis de negociação”.

Assim, da ainda embrionária doutrina jurídica pátria sobre o assunto, depreende-se que a RCE, se analisada sob a ótica do regime jurídico brasileiro, possuiria a natureza jurídica “lato sensu” de ativo incorpóreo ou intangível, pois, apesar de não possuir existência física ou cartular, ela representa um valor econômico que deve ser reconhecido pelo Direito.

Ressalta-se que a classificação da natureza jurídica da RCE como ativo intangível, ora defendida, limita-se ao tratamento que a RCE receberá exclusivamente no âmbito do regime jurídico brasileiro, pois os países não possuem jurisdição sobre a “Certified Emission Reduction”, que é emitida por órgão da Organização das Nações Unidas: o Conselho Executivo do MDL. Assim, o que pode ser regulamentado na legislação brasileira é a forma pela qual se tratarão as receitas decorrentes da cessão das RCEs ou a forma pela qual os “espelhos” destas RCEs serão negociados no Brasil, para fins exclusivos de tratamento jurídico interno.

Para fins do Direito Brasileiro, advoga-se a classificação “lato sensu” da natureza jurídica da RCE como ativo intangível, transacionável por meio de contratos de cessão. No presente estágio evolutivo do ordenamento jurídico pátrio, faz-se desnecessária e até mesmo descabida a definição “stricto sensu” da natureza jurídica da RCE, como tem sido aventado por alguns doutrinadores, como “commodity” (mercadoria), título/valor mobiliário, prestação de serviço etc, desde que sejam concedidas as isenções tributárias que serão propostas a seguir.

3. Benefícios tributários às receitas decorrentes da cessão de Reduções Certificadas de Emissão

Destaca-se que as isenções tributárias a seguir apregoadas limitam-se aos tributos previstos no ordenamento jurídico pátrio e que eventualmente incidiriam nas receitas decorrentes da cessão de RCEs (doravante denominada “tributação nacional”), portanto não englobando os tributos aplicáveis ao MDL no âmbito da Organização das Nações Unidas (doravante denominada “tributação internacional”). Isto porque, entende-se que a tributação internacional, que será brevemente descrita adiante, já basta para onerar o MDL, não sendo recomendável ao Brasil tributá-lo em adição à tributação internacional existente. Senão vejamos.

O próprio Protocolo de Quioto instituiu em seu artigo 12, inciso 8º, dois tributos internacionais incidentes no MDL, com finalidades distintas e destinação específica, nos seguintes termos:

“A Conferência das Partes na qualidade de reunião das Partes deste Protocolo deve assegurar que uma fração dos fundos advindos de atividades de projetos certificadas seja utilizada para cobrir despesas administrativas, assim como assistir às Partes países em desenvolvimento que sejam particularmente vulneráveis aos efeitos adversos da mudança do clima para fazer face aos custos de adaptação.”

Deste artigo depreende-se que o Protocolo de Quioto previu que somente dois tributos seriam aplicáveis ao MDL: um para cobrir despesas administrativas e outro para auxiliar as Partes mais vulneráveis em sua adaptação aos efeitos adversos da mudança global do clima. O tributo para fazer face aos custos de adaptação foi definido em 2% (dois por cento) da quantidade total de RCEs emitidas para o projeto de MDL, sendo que os projetos hospedados nos países menos desenvolvidos são isentos deste tributo internacional, nos termos do artigo 15 da Decisão 17/CP.7.

Por sua vez, a Decisão acima referida determinou que a Conferência das Partes estabelecesse, mediante recomendação do Conselho Executivo do MDL, o montante da fração a ser cobrada para cobrir as despesas administrativas, o que foi feito por meio do artigo 37 da Decisão 7/CMP.1²².

Conclui-se, do acima exposto, que os dois tributos internacionais adéquam-se ao regime jurídico internacional de combate ao aquecimento global, sendo recomendável ao Brasil conceder isenção tributária total às receitas decorrentes da cessão de RCEs geradas por atividades de projeto de MDL hospedadas no país, conforme teoria da função promocional do direito que será analisada adiante.

Destaca-se que as medidas ora propostas já estavam previstas no Projeto de Lei Federal nº 5.067/05, o qual pretendia, em seu artigo 5º, incisos I e II, adotar incentivos fiscais e de compensação dos tributos como instrumentos da Política Nacional de Mudanças Climáticas – PNMC.

Esta medida isentiva atrairia fortemente investimentos estrangeiros e nacionais para a implementação de atividades de projeto de MDL no Brasil – o que enfrenta uma disputa bastante acirrada com outros países em desenvolvimento como China, Índia, México e Coréia do Sul, entre outros –, tornando o país mais competitivo na árdua busca de seu desenvolvimento sustentável.

Antes de adentrarmos à defesa propriamente dita da concessão de isenção tributária total às receitas decorrentes da cessão das RCEs, convém mencionar os tributos englobados nas propostas de isenção tributária em andamento perante a Câmara dos Deputados, bem como indicar breves considerações doutrinárias sobre o tema.

Para fins do presente trabalho, destacam-se dois Projetos de Lei Federal em trâmite perante a Câmara dos Deputados que visam a conceder isenções tributárias às receitas decorrentes da cessão de RCEs²³. Far-se-á uma breve análise destes projetos como forma de compilar informações preliminares sobre quais tributos deverão ser objeto da isenção tributária ora defendida.

O Projeto de Lei Federal nº 4.425/04 foi a primeira proposição legislativa a dispor sobre a concessão de incentivos fiscais às pessoas físicas e jurídicas que investissem em atividades de projeto de MDL que gerassem RCEs. Este projeto pretendia excluir o lucro decorrente da cessão de RCEs do lucro tributável pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), bem como pretendia isentar as receitas decorrentes da cessão das RCEs da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

²² Nos valores de (i) US\$ (dólar americano) 0,10 por cada redução certificada de emissão emitida até a quantidade de 15.000 toneladas de CO₂ equivalente cuja emissão houver sido requerida em determinado ano; e (ii) US\$ 0,20 por cada redução certificada de emissão emitida além da quantidade de 15.000 toneladas de CO₂ equivalente cuja emissão houver sido requerida em determinado ano.

²³ Para um estudo mais aprofundado sobre a atividade legislativa no âmbito do Congresso Nacional sobre mudança global do clima, recomenda-se a familiarização com os trabalhos da Comissão Mista Especial sobre Mudanças Climáticas do Congresso Nacional (veja: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Comissoes/consComEspecial.asp?com=1377>, acessado em 03 de abril de 2008).

Este Projeto foi aprovado em 07 de dezembro de 2005 pela Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável da Câmara dos Deputados, mas recebeu um parecer desfavorável do relator do Projeto na Comissão de Finanças e Tributação, mediante argumentação de que a proposta não atendia as exigências do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Projeto não chegou a ser votado na Comissão de Finanças e Tributação, pois foi arquivado em 31 de janeiro de 2007 com fundamento no artigo 105 do Regimento Interno da Câmara, o qual reza que “finda a legislatura, arquivar-se-ão todas as proposições que tenham sido submetidas à deliberação da Câmara e ainda se encontrem em tramitação”.

Após o arquivamento do projeto supra-analisado, foram propostos dois projetos de Lei Federal na mesma linha da concessão de isenções tributárias, quais sejam os Projetos nº 494/07 e nº 1.657/07. Estes projetos tramitam na Câmara apensados ao Projeto nº 493/07, que ainda será analisado, seqüencialmente, pelas seguintes Comissões da Câmara dos Deputados: (i) Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável; (ii) Finanças e Tributação; e (iii) Constituição e Justiça e de Cidadania.

Os Projetos nº 494/07 e 1.657/07 praticamente reproduziram as disposições do anterior Projeto nº 4.425/04, e também pretendem permitir que se exclua o lucro decorrente da cessão de RCEs do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSL, bem como pretende isentar as receitas decorrentes da alienação das RCEs do PIS e da COFINS. Portanto, da análise dos Projetos acima indicados, destacam-se como tributos possivelmente incidentes nas receitas decorrentes da alienação de RCEs o IRPJ, a CSL, o PIS e a COFINS.

É recomendável que o Ministério da Fazenda proceda a um profundo estudo sobre o assunto para identificar todo e qualquer tributo que possa eventualmente incidir nas diversas estruturas societárias para se implementar uma atividade de projeto de MDL no Brasil, levando em conta as possíveis classificações da natureza jurídica da RCE, como forma de garantir que a futura proposta do Governo de isenção tributária seja completa e cumpra as finalidades extrafiscais expostas adiante.

A ainda incipiente doutrina sobre a tributação das RCEs, conforme os trechos abaixo transcritos da publicação de Hugo Netto Natrielli de Almeida²⁴, fornece um levantamento preliminar das espécies tributárias possivelmente aplicáveis às receitas decorrentes da cessão de RCEs por uma entidade brasileira a uma entidade estrangeira²⁵. Senão vejamos as conclusões do exegeta:

“Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL: o valor decorrente da comercialização dos Certificados de Emissão Reduzida deverá ser registrado contabilmente como receita e, desta forma, afetará o lucro contábil, e conseqüentemente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa que atuar neste mercado.

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS: as operações que envolverem a exportação de Créditos de Carbono estarão protegidas da incidência dos PIS e da

²⁴ *Créditos de Carbono - Natureza Jurídica e Tratamento Tributário*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7307>, acessado em 06 de dezembro de 2007.

²⁵ Nesta linha, destaca-se também o recente estudo realizado por Gabriel Sister e publicado pela Editora Campus com o título “Mercado de Carbono e Protocolo de Quioto: Aspectos Negociais e Tributação”, no qual o autor analisa os tributos que incidiriam nas receitas decorrentes da cessão de RCEs.

COFINS por força da imunidade, encontrada no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal.

Imposto sobre Operações Financeiras: há a possibilidade de incidência do IOF sobre o valor da cessão dos Créditos de Carbono, caso esses títulos venham a ser reconhecidos como ativos financeiros (derivativos), e conseqüentemente como títulos ou valores mobiliários.

*Imposto sobre Serviços – ISS: as receitas decorrentes da comercialização de Créditos de Carbono não deverão sofrer a incidência do ISS, tendo em vista que, ao contrário do que se repete incansavelmente na doutrina econômica, a cessão de direitos não se confunde com a prestação de serviços. Vale lembrar que a argumentação da Ciência da Economia não pode invadir a esfera jurídica, da Ciência do Direito.*²⁶

Concluída a análise preliminar dos tributos que incidiriam nas receitas decorrentes da cessão de RCEs, analisar-se-á a seguir o regime jurídico e a doutrina que fundamentam a concessão das isenções tributárias ora defendidas, em prol do ambiente global e em respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal.

As iniciativas nacionais e internacionais referentes à Convenção e ao Protocolo de Quioto jamais tiveram em sua origem uma natureza arrecadatória, mas sim de proteção ambiental que visa a garantir a sobrevivência humana no planeta por meio do desenvolvimento sustentável e da exploração equilibrada dos recursos naturais.

Tanto é verdade, que foram previstos tributos internacionais somente com a intenção de cobrir despesas administrativas e de assistir as Partes mais vulneráveis a adaptarem-se aos efeitos adversos das mudanças climáticas. Frisa-se que jamais se visou à arrecadação pura e simples!

Na mesma linha, a legislação tributária pátria deve desonerar ao máximo possível o MDL para promover o desenvolvimento social e ambientalmente sustentável do país, conforme renomada teoria de Bobbio sobre a função promocional do Direito²⁷. Isto porque, a intenção desses tratados internacionais é estabilizar a concentração dos gases de efeito estufa na atmosfera em níveis seguros, bem como fomentar o desenvolvimento sustentável, sem jamais visar à obtenção de recursos por meio da tributação arrecadatória.

Caso um país hospedeiro de atividades de projetos de MDL simplesmente aplicasse o seu regime tributário tradicional às receitas decorrentes da cessão de RCEs, estar-se-ia diante de uma política arrecadatória que confrontaria até mesmo os compromissos que esta Parte assumiu perante a Convenção e o Protocolo de Quioto, pois que não seria incentivado o investimento de recursos financeiros nacionais e internacionais em atividades de projeto de MDL hospedados no país.

O presente trabalho defende que o interesse arrecadatório do Brasil, no presente caso, deve ser revelado em prol do interesse público maior do combate ao aquecimento global, pois que este

²⁶ *Créditos de Carbono - Natureza Jurídica e Tratamento Tributário*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7307>, acessado em 06 de dezembro de 2007. Entretanto, verifica-se que o texto apresenta uma tradução inadequada de “certified emission reduction” como certificado de emissão reduzida (o que passa uma impressão errada de que se trataria de um “crédito, que não é o caso, como pode ser verificado na decisão 15/CP. 7) quando o correto seria redução certificada de emissão. Ademais, verifica-se que não há exportação de créditos de carbono (no caso RCE), pois eles não existem exatamente no âmbito da jurisdição nacional.

²⁷ BOBBIO, Norberto. *Contribución a la Teoría del Derecho*, páginas 367 e seguintes.

ameaça a própria viabilidade da vida humana no planeta. Neste sentido, deve-se acatar a importante doutrina do Prof. José Casalta Nabais ao classificar benefícios fiscais como:

“Medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”²⁸.”

A teoria da função promocional do Direito pode ser aplicada ao caso em tela no sentido de se adotarem políticas públicas tributárias com a finalidade extrafiscal de fomentar atividades que auxiliem o país na árdua busca do seu desenvolvimento sustentável, por meio de instrumentos econômico-financeiros e isenções tributárias. Isto porque, o Direito Tributário está a serviço da execução da própria política de Governo, conforme defende Alfredo Augusto Becker: *“o Direito Tributário não tem objeto (imperativo econômico-social) próprio: ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objeto próprio’ (razão de existir), é ser instrumento a serviço de uma Política. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais”²⁹.*

Portanto, considerando que a política do Governo Brasileiro é voltada à redução da emissão e à remoção de gases de efeito estufa, conforme prefácio do então Ministro da Ciência e Tecnologia à Comunicação Nacional Inicial do Brasil à Convenção, tem-se como lógicas as conclusões constantes deste trabalho em defesa de uma tributação promocional e isentiva das receitas decorrentes da cessão das RCEs.

Esta interpretação da teoria da função promocional do Direito também possui ampla aceitação na doutrina jurídica nacional, conforme ensinamentos do Prof. Dr. Paulo Caliendo³⁰ sobre a tributação ambiental aplicável aos mercados de carbono. Este importante jurista prega a justiça fiscal ao defender a alocações do ônus a atividades insustentáveis e a concessão de benefícios fiscais a atividades sustentáveis.

Também na defesa doutrinária da tributação promocional com viés ambiental, tem-se a importante contribuição da Profa. Dra. Consuelo Y. M. Yoshida³¹, sobre as técnicas de desestímulo e estímulo às condutas que possam afetar de maneira negativa e positiva, respectivamente, a qualidade do ambiente, nos seguintes termos:

“Resumindo, através da técnica de desestímulo, busca-se influenciar o comportamento não desejado (comissivo ou omissivo), obstaculizando-o ou atribuindo-lhe conseqüências desagradáveis; simetricamente, através da técnica de estímulo, busca-se influenciar o comportamento desejado (comissivo ou omissivo), facilitando-o ou atribuindo-lhe conseqüências agradáveis”³².”

Outro profundo estudo doutrinário sobre o assunto foi realizado pelo Prof. Leonardo Muraro, sob o título *“Benefícios Fiscais: natureza, características e sua aplicação na busca do desenvolvimento sustentável”³³*, cujas conclusões corroboram o presente trabalho³⁴.

²⁸ O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, página 633.

²⁹ Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, página 596.

³⁰ CALIENDO, Paulo. Tributação e Mercado de Carbono. In: Heleno Taveira Tôres, org. Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2005.

³¹ Desembargadora Federal do TRF3 e Coordenadora-Acadêmica do Módulo de Mudanças Climáticas do Curso de Especialização em Direito Ambiental e Gestão Estratégica da Sustentabilidade da COGAE/PUC-SP

³² *Tutela dos Interesses Difusos e Coletivos*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, página 48.

³³ Estudo publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas de nº 68. São Paulo: Revista dos Tribunais, maio-junho de 2006, pp. 259-269.

Portanto, restam pacificamente demonstrados os fundamentos jurídicos para que sejam concedidas isenções tributárias totais às atividades que auxiliem o país a alcançar o seu desenvolvimento sustentável, como é o caso, indiscutivelmente, do MDL e das decorrentes Reduções Certificadas de Emissão - RCEs³⁵. Isto posto, demonstremos brevemente que as isenções tributárias ora defendidas possuem fundamento na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, e que não violariam as disposições do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal que regulamenta a renúncia de receita, o que torna quase que imperativa a concessão das isenções ora apregoadas.

Isto porque, conforme mencionado, o Projeto de Lei nº 4.425/04, que dispunha sobre a concessão de incentivos fiscais às pessoas físicas e jurídicas que investissem em projetos de MDL que gerassem RCEs, recebeu em maio de 2006 um parecer do relator na Comissão de Finanças e Tributação pela sua incompatibilidade e inadequação orçamentária e financeira, com a argumentação de que não cumpria o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos seguintes termos:

“Pela análise da Proposição, vemos que as isenções nela contidas têm inegáveis impactos nas receitas federais. Contudo, não foram apresentados os requisitos exigidos pela lei de responsabilidade fiscal... Por isso, não pode o Projeto de Lei ser considerado adequado ou compatível sob a ótica orçamentária e financeira, não obstante os nobres propósitos que nortearam a sua elaboração.”

Primeiramente, consigna-se a falta de fundamentação e motivação da premissa da conclusão do ilustríssimo Relator de que “pela análise da Proposição, vemos que as isenções nela contidas têm inegáveis impactos nas receitas federais”. Se não consta do relatório o levantamento dos possíveis impactos ao orçamento, como poderia o ilustríssimo Relator partir da premissa de que o impacto seria inegável para concluir pela incompatibilidade e inadequação orçamentária e financeira do Projeto?

Entende-se que a renúncia fiscal ora defendida pode ser considerada mínima se comparada aos custos futuros de adaptação que o Brasil arcará caso não combata ativamente a mudança global do clima. Muito embora o país já venha adotando importantes programas e medidas no combate ao aquecimento global desde a década de 70, tais quais o Programa Nacional do Alcool, Programa Nacional de Produção e Uso de Biodiesel, Veículos Flex-Fuel, Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica, Geração Hidrelétrica, Combate ao

³⁴ “Destarte, através da extrafiscalidade tributária, tendo como instrumento os benefícios fiscais, pretende-se alterar comportamentos humanos por intermédio da exação tributária...Porquanto, valendo-se dos incentivos fiscais, pode-se desestimular comportamentos nocivos ao meio ambiente, os quais podem ser mudados não através de sanção a ser aplicada aos comportamentos causadores da degradação, mas sim utilizando-se da ‘sanção premial’ para aqueles setores que mudarem as suas atitudes, implementando novas tecnologias com o objetivo de ir ao encontro do desenvolvimento sustentável.

Portanto, faz-se necessário que o Poder Público incentive esta mudança comportamental, que possa vir a ser implementada através de uma política econômico-social que tenha como instrumento a extrafiscalidade tributária através dos benefícios fiscais, os quais atuarão em conjunto com os princípios de direito ambiental, principalmente com o princípio da prevenção, tendo em mente que no caso dos tributos ambientais não está em voga a receita financeira que possa gerar, mas sim o fato sobre o qual venham a incidir. Seriam oferecidos ‘prêmios’ (benefícios fiscais) para aqueles que não pensarem somente agora, mas nas próximas gerações, na busca do ‘desenvolvimento sustentável’”. *Idem*, pp. 259-269.

³⁵ Estas medidas poderiam seguir os exemplos bem sucedidos de inseqões benefícios fiscais em defesa do meio ambiente que ocorrem no caso do “ICMS Ecológico” e do Imposto Territorial Rural.

Desflorestamento da Amazônia, entre outros³⁶, ainda há muito a ser feito, o que fundamenta a política tributária extrafiscal ora defendida.

Esta análise de custo-benefício deverá reger a decisão política do país de conceder ou não as isenções ora defendidas, sempre em respeito ao orçamento público, definido pelo jurista Carlos Maurício C. Figueirêdo como o “ato que estima a receita e fixa a despesa para certo período (...) devendo haver adequação entre os recursos, que são escassos, e as necessidades de gastos, que tendem ao infinito”³⁷. Certamente, as isenções ora advogadas reduziriam os custos de adaptação do país, o que, a longo prazo, até mesmo beneficiaria o equilíbrio do orçamento público. Portanto, entende-se que será mínimo o impacto orçamentário das isenções tributárias totais ora defendidas, o que contraria a premissa do ilustríssimo Relator que proferiu parecer desfavorável ao Projeto de Lei nº 4.425/04 no âmbito da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. Superada esta discussão, passa-se à breve análise do regime jurídico pátrio aplicável à renúncia de receitas, como forma de demonstrar que as medidas de isenção tributária ora defendidas estão de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Destaca-se, de antemão, a definição dada pela eminente jurista José Cretella Jr. ao conceito de incentivo fiscal:

“Incentivo fiscal é a medida imposta pelo Poder Executivo, com base constitucional, que exclui total ou parcialmente o crédito tributário de que é detentor o poder central em prol do desenvolvimento de região ou de setor de atividade do contribuinte”³⁸.

A Constituição Federal prevê em seu artigo 150, parágrafo 6º que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição”. Desta disposição constitucional depreende-se que o primeiro requisito para a concessão de isenção tributária é a publicação de uma lei específica, de iniciativa do Presidente da República (art. 61, parágrafo 1º, inciso II, alínea “b” da CF).

Ademais, ressalta-se que esta lei deverá ser publicada na esfera de poder do mesmo ente federativo que possui a competência para instituir o tributo cuja isenção será concedida, em respeito à autonomia dos entes federativos, pois que o artigo 151, inciso III da Constituição Federal estabelece que “é vedado à União: instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”, conforme doutrina do renomado Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza³⁹.

A regulamentação dessas disposições constitucionais ocorreu exatamente no escopo do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.171/66, que dispõe sobre a isenção tributária em seus artigos 176 a 179. Resta, portanto, brevemente indicado, o regime jurídico que define a forma pela qual devem ser concedidas isenções tributárias. No entanto, a

³⁶ Vide o recente relatório publicado pelo Governo Federal denominado “CONTRIBUIÇÃO DO BRASIL PARA EVITAR A MUDANÇA DO CLIMA”, disponível em http://www.mct.gov.br/upd_blob/0018/18290.pdf, acessado em 12 de dezembro de 2007.

³⁷ Lei de responsabilidade fiscal – o resgate do planejamento governamental. *in* Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Dialética, 2001, página 27.

³⁸ Comentários à Constituição 1988, vol. VII, Forense Universitária: Rio de Janeiro, 1992, pp. 3584-3585.

³⁹ Curso de Direito Constitucional Tributário. 10ª ed., revista. São Paulo: Malheiros, 1997, página 290: “Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária, diminuí-la ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções”.

Constituição Federal exige que os entes federativos atuem de maneira responsável ao conceder isenções tributárias, visando a manter o equilíbrio orçamentário-financeiro do órgão concedente, conforme reza o seu artigo 165, parágrafo 6º⁴⁰. Assim, não poderá o Governo simplesmente conceder isenções tributárias de forma irresponsável, sendo necessário respeitar as normas de finanças públicas e de responsabilidade na gestão fiscal, em cumprimento ao artigo 163, inciso I da Constituição Federal.

Estas normas foram publicadas pela Lei Complementar nº 101/00 (a “Lei de Responsabilidade Fiscal”)⁴¹, que prevê em seu artigo 14 as exigências aplicáveis à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária⁴². Percebe-se que não se proibiu a renúncia de receita, mas somente foram estabelecidas exigências e parâmetros, permitindo que regras complementares fossem estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias. Vê-se que a isenção tributária onerosa, entendida como renúncia a receita programada, deverá atender a um requisito formal (estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício da sua vigência e nos dois seguintes) e pelo menos um dos dois requisitos materiais (demonstração de que não impactará as metas ou vir acompanhada das medidas de compensação).

Considerando que as isenções defendidas neste trabalho não impactarão negativamente o orçamento, pois não representarão qualquer redução de receita programada, mas na verdade impactarão positivamente o orçamento público ao reduzir os custos futuros de adaptação do Brasil aos efeitos adversos das mudanças climáticas, estamos diante do que a doutrina denomina de “incentivo a custo zero”, o que torna o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal inaplicável ao caso em tela. Senão vejamos.

O artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal somente se aplica ao que a doutrina denomina de “incentivos onerosos”, ou seja, que causam uma redução de receita esperada - que estava previamente prevista/programada no orçamento. Isto porque, havendo redução de receita

⁴⁰ “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

⁴¹ Art. 1º, parágrafo 1º: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

⁴² Art. 14. “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso”.

esperada, será imprescindível se realizar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro e se comprovar que não afetará as metas de resultados fiscais ou, se as afetar, propor medidas de compensação. Não é o que ocorre no presente caso, pois as receitas decorrentes da cessão de RCEs advirão nos anos vindouros, em decorrência de mercado em eminente crescimento, configurando-se como “receitas novas”. Desta forma, trata-se de isenção tributária “a custo zero”, em prol do desenvolvimento sustentável e da viabilidade de vida humana no planeta nas próximas décadas, as quais estão de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com as lições do inigualável exegeta e Professor, Dr. Ives Gandra da Silva Martins⁴³.

Neste sentido, as cessões de direitos relativos à RCE de uma entidade nacional para uma entidade autorizada a participar do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo por um país desenvolvido ou uma economia em transição, bem como as operações relativas ao derivativo RCE - DRCE, deveriam ser isentas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF. Ademais, as receitas decorrentes das cessões onerosas da RCE e das operações relativas ao DRCE deveriam ficar isentas de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e de Pessoa Física, Imposto sobre Serviço, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

4. Conclusões articuladas:

- 4.1 Apesar de o regime jurídico nacional e internacional de combate à mudança global do clima ter evoluído consideravelmente desde 1992, ainda há considerável insegurança jurídica atrelada aos projetos que visam à geração de Reduções Certificadas de Emissões - RCEs.
- 4.2 Esta insegurança jurídica decorre, especialmente, da inexistência da definição da natureza jurídica da RCEs e da ausência de um regime tributário claro.
- 4.3 Advoga-se a natureza jurídica da RCE e de eventuais derivativos (DRCE) como ativos intangíveis, transacionáveis por meio de contratos de cessão.
- 4.4 Devem ser concedidos benefícios tributários às receitas decorrentes da cessão onerosa das RCEs, como forma de fomentar o mercado brasileiro de carbono e promover o combate ao aquecimento global, na forma proposta no presente trabalho.

⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) – Estímulos sem Impacto Orçamentário não pelo Dispositivo Abrangidos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 72, setembro de 2001, pp. 137-144:

“...Carlos Maurício Cabral Figueiredo, Cláudio Soares de Oliveira Ferreira, Fernando Raposo Gameiro Torres, Henrique Anselmo Silva Braga e Marcos Antônio Rios da Nóbrega consideram o artigo 14 aplicável apenas aos estímulos onerosos... Os estímulos fiscais, em seu variado espectro, objetivam fortalecer o crescimento de um país. Em outras palavras, para uma nação emergente, os estímulos fiscais são de relevância inequívoca... Todo incentivo fiscal que não se vincule a qualquer receita programada, para o qual não haja qualquer projeção de gastos, ou seja, em que o custo para sua concessão é zero, refoge a rigidez orçamentária à falta de elemento capaz de perturbar o equilíbrio entre receitas e despesas públicas... Nitidamente, o artigo 14 diz respeito à primeira modalidade de estímulos, ou seja, àqueles que podem acarretar impacto orçamentário, razão pela qual houve por bem o legislador explicitar as condições que deveriam orientar o poder concedente. Assim é que o “caput” do artigo faz clara menção à concessão ou ampliação da qual decorra renúncia de receita, receita esta necessariamente prevista, razão pela qual o impacto orçamentário-financeiro deve ser considerado... Se a renúncia de receita inexistir, sempre que o estímulo fiscal resulte em “custo orçamentário zero”, tal estímulo não está hospedado pelo artigo 14 e toda a seqüência do artigo é inaplicável, na medida que, naquele exercício, não implica renúncia de receita orçamentária programada, a que se refere o artigo”.