
**A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO,
PORTUGUÊS E ESPANHOL**

***THE ENVIRONMENTAL TAXATION IN BRAZILIAN, PORTUGUESE
AND SPANISH AGRIBUSINESS***

RENATA DE ALMEIDA MONTEIRO

Doutoranda em Direito na UNISINOS – Universidade Vale do Rio Sinos, Mestre em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento pela PUC/GO, Especialista em Direito Tributário, Direito Empresarial e Gestão Empresarial, Professora Adjunta da Universidade de Rio Verde/GO e Advogada.

RUI MIGUEL ZEFERINO FERREIRA

Doutorando em Direito na Universidade de Santiago de Compostela. Mestre em Direito, na menção de jurídico-económicas, pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professor-Adjunto Convidado do Instituto Politécnico de Leiria. Professor-Assistente Convidado no Instituto Politécnico de Bragança. Juiz-Arbitro do Centro de Arbitragem Administrativa. Advogado.

RESUMO

Dado o contexto do agronegócio, utilizador do meio ambiente como mecanismo de produção e necessário para alimentar o mundo, o presente estudo visa discutir a relevância do direito tributário como instrumento de articulação das atividades agroindustriais voltadas ao desenvolvimento sustentável em países produtores. Foram analisadas as legislações do Brasil, Portugal e Espanhal para tal intento a partir de uma abordagem qualitativa, de carácter exploratório, por meio de levantamentos bibliográficos e análise documental, que examinou a implementação de uma tributação voltada ao desenvolvimento sustentável no setor do agronegócio nesses países.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação; desenvolvimento sustentável; implementação

ABSTRACT

In the context of agribusiness, a user of the environment as a production mechanism and necessary to feed the world, this study aims to discuss the relevance of tax law as an instrument for articulating agroindustrial activities aimed at sustainable development in producing countries. The laws of Brazil, Portugal and Spain were analyzed for such an attempt from a qualitative, exploratory approach, through bibliographical surveys and documentary analysis, which examined the implementation of a taxation aimed at sustainable development in the agribusiness sector in these countries.

KEYWORDS: Taxation; sustainable development; Implementation

INTRODUÇÃO

O mundo vem reagindo ao desmatamento e ao uso de recursos naturais de modo inconsequente. Em virtude disso, o conceito de desenvolvimento sustentável surgiu e vem sendo incorporado nos ordenamentos jurídicos internos por todo o mundo. Por outro lado, em razão da crescente demanda global por alimentos, um dos mercados que mais se fortaleceu ao longo das últimas décadas foi o do agronegócio, em que o Brasil figura como um dos maiores *players* globais.

Nesse contexto, o desafio que se abre é o de incluir nas diversas legislações do mundo um mecanismo de intervenção na economia, com vista a promover o desenvolvimento sustentável. Neste trajeto, os tributos assumem uma importância fulcral, por um lado, por constituírem um encargo oneroso sobre as receitas das classes produtoras, mas, por outro lado, podem constituir um instrumento a ser utilizado com finalidades voltadas para o desenvolvimento sustentável, em face da sua eficácia na indução de comportamentos favoráveis à defesa do meio ambiente.

Neste intento, busca-se na presente pesquisa examinar quais os avanços alcançados no Brasil, Portugal e Espanha no caminho da tributação sustentável no setor do agronegócio e discutir as melhores propostas até o momento implementadas, que possam estimular a este propósito.

2 AGRONEGÓCIO, DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E TRIBUTAÇÃO

Desde épocas longínquas, a exploração racional da produção rural promove o desenvolvimento económico dos povos. Há registos de que a primeira grande revolução do homem representou o período em que ele deixou de ser nómada e inaugurou as primeiras civilizações permanentes – a chamada Revolução Neolítica (COIMBRA, 2005). Este período culminou com a aquisição de conhecimentos, bem como o domínio de técnicas agrícolas, que promoveram o incremento da produtividade.

No Brasil, o início da produção agrícola ocorreu no século XV, e foi marcada pela colonização portuguesa e sustentada pela tríade da monocultura, latifúndio e escravidão. A experiência portuguesa tinha origem no cultivo da cana de açúcar e na produção de açúcar nas Ilhas da Madeira e de São Tomé e Príncipe.

Em 1808, o exclusivismo português foi superado e, a partir de então, houve a abertura dos portos brasileiros e o declínio do sistema colonial, o que inaugurou o processo de internacionalização do Brasil quanto à sua produção agrícola (BURANELLO, 2009). Contudo, a modernização da agricultura brasileira somente teve início na década de sessenta, com a execução do plano de metas elaborado pelo governo Juscelino Kubitschek e, bem assim, a partir do regime militar, quando se promoveu a expansão das fronteiras agrícolas e se concedeu créditos e subsídios (benefícios fiscais). Este período ficou conhecido pela chamada “revolução verde”, embora esta designação não deva ser vista como relacionada com a preservação do meio ambiente, mas sim com o processo de mecanização intensiva da agricultura e da pecuária¹.

¹ BURANELLO (2009, p. 25), destaca que: “o regime militar resgatou tais propostas, transformando-as em políticas públicas voltadas para a criação de uma agricultura altamente técnica, eliminando-se o

Durante o regime militar brasileiro, que teve início em 1964, foi notório o extraordinário crescimento económico e industrial ocorrido no Brasil. Este regime político durou 21 anos, e durante a sua vigência foi adotada uma política económica de orientação nacionalista e desenvolvimentista, tanto que ficou conhecido por “Milagre Económico”, uma vez que foi marcado por medidas governamentais que promoveram o crescimento económico do Brasil, especialmente durante os anos de 1969 a 1973 (MARTINS, 2001).

É exatamente neste período, mais concretamente em 1965, que entrou em vigor o Código Florestal Brasileiro, que deveria proteger o meio ambiente, mas, que, na verdade, foi excepcionado pelas estratégias governamentais desenvolvimentistas de ocupação do território nacional, que à época contava com grande extensão de mata nativa. Na Amazónia, por exemplo, foram feitos assentamentos pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), cujo título de posse da terra determinava que os colonos desmatassem 50% dos lotes, enquanto os outros 50% deveriam ser mantidos preservados para a formação da reserva legal, conforme o previsto no Código Florestal no bioma Amazónia. Contudo, na verdade, o que se buscava não era a preservação, mas antes a exploração, pois, se o fiscal do INCRA constatasse que a cobertura vegetal permanecia intacta, a área retornava para a União, por se entender que o colono não havia ocupado efetivamente a terra. Além disso, aqueles que desmatavam mais de 50% da área ganhavam outro lote com o tamanho necessário para recompor a reserva legal. Nos demais biomas, como por exemplo a mata atlântica e o cerrado, os proprietários exploravam a maior extensão possível para a produção, já que não havia fiscalização e tampouco sanção (SENADO, 2018).

Com este enquadramento, enquanto no Brasil a busca era pelo crescimento económico, paralelamente, no contexto internacional, a preocupação era com o crescimento sustentável, ou seja, com o crescimento económico aliado à proteção do meio ambiente. Prova disso é que, em 1969, a Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas, aprovou a Declaração sobre o Progresso e o Desenvolvimento Social,

atraso existente no setor, que era mantido estagnado pela falta de modernas políticas de produção. As novas diretrizes consistiam na expansão das fronteiras agrícolas, concessão de créditos e subsídios para o setor, utilização de modernas tecnologias e privilégios aos produtos de exportação ou vinculados a programas energéticos, como o Proálcool”.

em que consagrou o objetivo da conservação do meio ambiente, enquanto limite às políticas e às atividades direcionadas ao desenvolvimento material e social dos países (RODRIGUES JUNIOR, 2010).

Em 1971, a Declaração de Estocolmo, elaborada por um grupo de especialistas, em Founex (Suíça), conferiu ao Homem a responsabilidade pela preservação dos recursos naturais para as presentes e futuras gerações, o que implicou que o crescimento económico perdeu o seu *status* de fim último das políticas de desenvolvimento. Em sentido inverso, a partir de 1980, o setor rural brasileiro passou a desenvolver-se sob bases empresariais, quando passou a ser tratado como agroindústria, mas sem dedicar a mesma atenção ao desenvolvimento sustentável.

Na esfera internacional, em 1986, a Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas adotou a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, segundo o qual, o crescimento económico somente poderia ser considerado se dirigido a realizar pelo menos alguns dos direitos que integram o conjunto dos direitos humanos, sem prejudicar a observância dos demais (RODRIGUES JUNIOR, 2010).

Em 1987, a Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas através da Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento reafirmou o conceito de desenvolvimento sustentável através do documento final desses estudos, que resultou no Relatório Brundtland, também conhecido como “Nosso Futuro Comum”. Desse documento resulta a afirmação sintomática de que para assegurar um desenvolvimento sustentável é necessário promover-se valores que facilitem a implementação de um tipo de consumo que se enquadre dentro dos limites do possível ecologicamente (MACHADO, 2012). Em face disso, o que se mostrou mais relevante neste momento foi que a Assembléia Geral das Nações Unidas “alçou a concepção de desenvolvimento sustentável ao patamar de princípio diretivo dos programas e organizações que integram a família das Nações Unidas e de meta a ser perseguida pela comunidade internacional” (RODRIGUES JUNIOR, 2010, p.128).

O Brasil que seguia até então num ritmo próprio e afastado das diretrizes internacionais, estabeleceu pela primeira vez na Constituição – a Constituição Federal de 1988 - um capítulo dedicado ao meio ambiente, fundado na defesa do meio ambiente e da qualidade de vida, os quais enformam o princípio fundamental da dignidade da pessoa humana. Também, nesta década, a Lei 7.511/86 passou a

impedir o desmatamento de matas nativas e a Lei nº 7.803/89 determinou que a reposição das florestas que, quando realizada, deveria ocorrer por recurso às espécies nativas (SENADO, 2018).

Em junho de 1992, a Conferência da ONU sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro, trouxe consigo instrumentos vinculativos e não vinculativos, dirigidos a fomentar o desenvolvimento sustentável (MODÉ, 2013). Entre eles, merece destaque a menção expressa ao Princípio do Poluidor-Pagador (princípio 16 da Declaração), que procurou promover a responsabilidade privada pela degradação do meio ambiente, através da internalização dos custos ambientais por meio de instrumentos económicos. Pelo que, perante a afetação das receitas resultantes do pagamento efetuado pelo poluidor e os custos em que incorre o poder público na recuperação e preservação do meio ambiente, será analisada a possibilidade de aplicação do Princípio do Poluidor-Pagador como meio de internalização dos custos ambientais nos tributos, de acordo com as limitações constitucionais brasileiras, portuguesas e espanholas ao poder de tributar.

Findando a análise histórica da evolução do conceito de desenvolvimento sustentável, tem-se que, em paralelo com a Conferência do Rio, foi realizada a Conferência de Copenhaga, a propósito do Desenvolvimento Social, resultando das suas conclusões a afirmação que os seres humanos têm direito a uma vida saudável, em harmonia com o meio ambiente. Em 1993, a Conferência Mundial sobre Direitos Humanos (Viena), reafirmou o direito ao desenvolvimento sustentável como um direito universal. Em 1997, deu-se a 3ª Conferência sobre as Mudanças Climáticas (COP-3), em que viria a ser adotado o Protocolo de Quioto, que estabeleceu a necessidade de cada nação ter a sua própria legislação ambiental. Posteriormente, em 2002 e, seguidamente, em 2012, ocorreram a Rio+10 e a Rio+20, tendo ambas reafirmado os princípios enunciados na Conferência do Rio de 1992 e nas conferências que se seguiram a propósito do desenvolvimento sustentável. Na “Rio+20”, foram especificamente discutidos os caminhos para um futuro económico, social e ambientalmente sustentável para o planeta. O tema da economia verde no contexto do desenvolvimento sustentável foi abordado de modo a considerar a participação pública e privada neste processo. Para tal, a Conferência destacou entre outros

pontos o papel da governança - conceito que abarca a ideia dos comportamentos de quem governa face à economia verde (ONU, 2012).

Com vista a dar cumprimento a este pensamento, busca-se perceber a viabilidade da utilização do instrumento tributário para intervir na economia, como instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável no setor do agronegócio brasileiro, português e espanhol, estes últimos por terem sido os colonizadores no Brasil. Para tanto, será visitada a legislação tributária dos três países e destacadas as situações em que, de facto, há a tributação sustentável no agronegócio.

Com efeito, dá-se destaque à realidade brasileira no presente estudo, nomeadamente às medidas extrafiscais que hajam sido instituídas como mecanismo de promoção, não só do desenvolvimento sustentável, mas também do agronegócio sustentável, levando em linha de consideração que se trata de um ramo da atividade económica em que se utiliza diretamente os recursos naturais para alimentar o mundo e para promover a criação de riqueza.

3 A FISCALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL NO BRASIL, EM PORTUGAL E NA ESPANHA

Conforme anotado, a proteção do meio ambiente deve ser acoplada ao conceito de desenvolvimento, o qual vem sendo reconstruído desde o final do século XX, tanto ao nível internacional, em especial a partir da atuação das instituições e das conferências internacionais ocorridas sob a égide da Organização das Nações Unidas, como ao nível interno de cada Estado nação².

A partir disso, o desafio que se revela é como instrumentalizar o desenvolvimento sustentável na órbita interna de cada país e, em especial, nos ramos económicos que possuem o meio ambiente como fonte produtora, como sucede no

² Muito embora o Brasil tenha focado sua preocupação no desenvolvimento económico, como ficou demonstrado, avanços legislativos foram evidenciados e, segundo COIMBRA (2005, p. 173): “o valor ambiental é incorporado no sistema de valores constitucionais. A conservação e a recuperação do meio ambiente, assim como o “bem-estar ecológico” e o “mínimo existencial ecológico” passam a figurar entre os fins constitucionais do Estado e o meio ambiente ecologicamente equilibrado um direito de todos (art. 225, caput). A utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente assumem a condição de requisitos constitucionais para o atendimento da função social da propriedade (art. 186)”.

caso do agronegócio. Entre esses mecanismos está a construção jurídica de políticas fiscais ou extrafiscais que tenham por escopo a proteção do meio ambiente, com vista ao desenvolvimento sustentável das sociedades à escala global, sendo que um dos principais problemas que se apresenta é o da coordenação de políticas em escala mundial, face os diferentes níveis de desenvolvimento económico, social e cultural.

Nesta construção, cumpre salientar que o artigo 3.º, da Constituição Federal Brasileira, estabelece entre os seus objetivos fundamentais a garantia do desenvolvimento nacional. Isto significa que, em primeiro lugar, o desenvolvimento nacional deve ser alcançado paralelamente com a construção de uma sociedade acente no princípio da liberdade económica, social e cultural e, em segundo lugar, nos princípios da igualdade e da fraternidade, onde encontramos como seus corolários os valores da justiça *strictu sensu* e da solidariedade. Pelo que estes últimos (justiça e solidariedade), enquanto fundamento para a diminuição das desigualdades sociais, não deverão obstaculizar ao crescimento económico, que vemos como fulcral para o incremento das políticas de desenvolvimento sustentável, onde se promova o bem comum.

Adicionalmente, cumpre salientar que a ordem económica brasileira está fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa económica, com o objetivo de assegurar uma existência digna para todos, conforme os ditames do princípio de dignidade da pessoa humana. A referida dignidade da pessoa humana tem várias vertentes, pelo que entre outros se devem ter em consideração os princípios do bem-estar ambiental e do papel do princípio fundamental da propriedade privada, bem como o dever de proteção do consumidor, conforme estatui o artigo 170.º da Constituição Federal Brasileira.

A defesa do meio ambiente é assim, em conjunto com o crescimento económico, um elemento essencial da agenda económica pública e privada, na estruturação do modelo de desenvolvimento nacional. Consequentemente, o conceito de desenvolvimento sustentável na presente visão terá de resultar da simbiose e articulação dos artigos 3.º e 170.º da Constituição Federal Brasileira.

Em face do atual modelo constitucional, se o Estado é o responsável pela garantia dos princípios consagrados no artigo 170.º, da Constituição Federal Brasileira, sobre o mesmo recai a responsabilidade de intervir na sociedade sob o

prisma de assegurar a segurança dos indivíduos. Ora, este pensamento não é contraditório com a visão liberal acerca do papel do Estado na sociedade e na economia, uma vez que as questões derivadas da segurança interna e externa são vistas desde sempre como funções do Estado na construção liberal. Porém, essa intervenção deve limitar-se ao necessário e adequado a garantir a segurança dos indivíduos, o que implica não seguir um intervencionismo exacerbado e desproporcionado na economia, para induzir comportamentos, que sob a aparência da proteção ambiental, seguem uma agenda de controlo económico e modelo pré-determinado de sociedade. Assim, a lógica da intervenção admissível e autorizada pelos cidadãos – titulares do poder democrático – deve passar por garantir, em primeiro lugar, que o desenvolvimento (crescimento) económico não é constrangido ou limitado e, em segundo, que o mesmo ocorra dentro de níveis adequados e proporcionais de proteção ambiental, como decorre do artigo 225.º da Constituição Federal Brasileira.

Igualmente, fruto do supracitado dispositivo constitucional, conferiu-se uma nova dimensão ao conceito de meio ambiente, como bem de uso comum dos cidadãos, e não de propriedade do Poder Público, elevando-o à condição de direito fundamental. Além disso, sem colocar em causa a propriedade privada, resultou a construção de uma função ambiental para a propriedade³. Assim, o conceito jurídico de desenvolvimento pode ser entendido como sendo o princípio que informa as demais regras do ordenamento jurídico, no sentido de orientá-las à efetivação de outros direitos, os quais encontram a sua base na função que incumbe ao Estado de garantir a segurança interna e externa dos indivíduos.

Apenas com este fim ficará o Estado legitimado a intervir na economia. Isto é, sempre que a proteção ambiental coloque em causa a segurança da comunidade interna e externa, o Estado fica legitimado a intervir na sua salvaguarda, ainda que com respeito pelos princípios da adequação e da proporcionalidade, de modo a que

³ Na análise sistêmica dos arts. 3º, 170 e 225 da Constituição, RIBEIRO e FERREIRA (2005, p. 656), justificam: “O artigo 3º da Constituição Federal, através do inciso II, assegura que o Estado deve garantir o desenvolvimento. E ao garantir o desenvolvimento, deve o Estado promover a combinação de crescimento económico com as condições básicas de vida, dentre as quais a alimentação, a saúde e preservação ambiental. Referido dispositivo deve ser analisado à luz dos artigos 170 e 225 da Carta Constitucional”.

não constitua uma limitação ao princípio da liberdade económica, social e cultural, nem obste ao desenvolvimento económico.

Como é consabido, a intervenção do Estado na economia por via tributária ocorre tradicionalmente com o intuito arrecadatório (fiscal) ou desonerativo (extrafiscal). Quando com a intervenção estatal se pretende estimular ou não determinadas atividades económicas, estamos essencialmente na esfera das políticas extrafiscais. É criticável a atuação para estes fins por via da arrecadação tributária, seja pela criação de tributos novos, seja pelo aumento dos pré-existentes. Na verdade, estes têm por principal escopo a obtenção de receitas tributárias, pelo que sendo a intenção induzir comportamentos nos termos que se deixam explicitados, estes não se mostram como a forma adequada de o fazer, inclusivamente porque o peso dos tributos no Brasil já é excessivo, o que condicionaria igualmente as opções económicas dos respetivos agentes. Assim, com as reservas levantadas, a forma mais adequada de intervir na regulação das atividades económicas e sociais será por via de medidas extrafiscais, nomeadamente, pelo desagramento de determinados setores económicos fundamentais à política de desenvolvimento sustentado, limitando-se deste modo o impacto da criação ou agravamento dos impostos, o que na realidade brasileira se mostra insustentável e contraproducente.

A extrafiscalidade ocorre quando o emprego dos tributos tem objetivos que ultrapassam a esfera meramente arrecadatória, ou seja, quando o Estado utiliza os instrumentos tributários para alcançar outras finalidades em matéria económica, cultural, social ou ambiental.

Deve-se assim incentivar as atividades económicas com menor impacto para o meio ambiente, embora salvaguardando sempre os princípios da propriedade privada, da liberdade de iniciativa privada e da neutralidade económico-fiscal, por meio de instrumentos tributários e económicos, com vista a estimular as boas práticas ambientais, para, desse modo, eliminar progressivamente as práticas causadoras de significativo impacto ambiental. Esta forma de reorientar as condutas dos agentes económicos para a adoção de tecnologias limpas nos seus processos de produção devem ser adequadas e proporcionais aos seus objetivos, o que implica salvaguardar o crescimento económico, bem como atender ao grau de desenvolvimento social e humano de cada país. Isto significa que o grau de esforço exigido a um país como a

Alemanha não poderá ser o mesmo que aquele que seja exigido ao Brasil, em face dos distintos estados de desenvolvimento. Por isso, enquanto num país como a Alemanha se poderá ser mais exigente nas medidas económico-tributárias a adotar para a implementação de boas práticas ambientais, em países como o Brasil esse processo terá necessariamente de ser mais lento e progressivamente adotados por distintas fases. Pois, de outro modo seria irremediavelmente atingido o crescimento económico, que é fulcral para a própria implementação de um modelo de desenvolvimento sustentável baseado em tecnologia limpa. Na realidade, sem os meios financeiros da política de crescimento económico tal modelo de desenvolvimento não passará de uma mera utopia, pelo que haverá de conciliar estas duas vertentes.

Ao agir desta maneira, será possível promover a redução progressiva, adequada e proporcional dos custos sociais com a poluição ambiental, com o inerente crescimento do nível de bem-estar individual e coletivo, promovendo-se assim o desenvolvimento sustentável.

Na busca de mecanismos que permitam alcançar o objetivo da proteção ambiental, por meio da intervenção na economia, encontramos os tributos, que Tôres (2005, p.105) alerta que “para alguns, isso seria suficiente para a criação de impostos ecológicos, na medida do quanto possa justificar uma medida do tipo “princípio do poluidor pagador”, posto ser esse um “dever” da coletividade, i.e., de colaborar com a preservação do meio ambiente, inclusive pagando tributos”. A advertência quanto à criação de impostos ecológicos, vem da construção efetuada pelo Princípio do Poluidor Pagador, consagrado pelo Princípio 16 da Declaração do Rio/92⁴, que determinou a necessidade de internalização dos custos socioambientais.

No direito brasileiro, a criação de impostos ecológicos não encontra fundamento, em face dos limites constitucionais tributários que vedam a consignação de receitas arrecadadas a órgão, fundo ou despesa. A proibição da consignação (ou vinculação) de receitas arrecadadas com impostos somente é autorizada nos casos

⁴ Segundo ONU (2012) o Princípio 16 determina que: “As autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos económicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais”.

de: i) repartição de receitas tributárias entre os entes federativos; ii) afetação aos setores da saúde, do ensino ou das atividades da administração tributária; iii) prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita (artigo 167.º, IV, Constituição Federal Brasileira). Não há nas exceções trazidas pelo artigo 167.º, IV, da Constituição Federal Brasileira, qualquer possibilidade de vinculação da arrecadação com medidas de cariz ambiental. Por outro lado, o artigo 16.º, do Código Tributário Nacional, proclama que o “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por facto gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Sob outro prisma, é de enaltecer que o destino do produto arrecadado não poderia servir de critério diferenciador das espécies tributárias no Brasil, por força do artigo 4.º, do Código Tributário Nacional Brasileiro, que determina que não é a afetação das receitas tributárias que irá justificar a natureza jurídica do tributo.

Assim, não será possível a aplicação do Princípio do Poluidor Pagador no sistema fiscal brasileiro para a criação de impostos ambientais, já que este impõe como requisito o uso do valor arrecadado para a prevenção e recuperação de áreas degradadas. Ademais, consideradas as regras do direito tributário brasileiro, não se pode utilizar o Princípio do Poluidor-Pagador para tributar mais aquele que polui e, especialmente, utilizar o resultado desta arrecadação para promover a proteção e a recuperação do meio ambiente – tal facto por impossibilidade de vinculação de receitas provenientes de tributos no direito brasileiro –, ressalvado o caso da CIDE⁵ e das taxas⁶. Por tudo isso, pode-se falar em tributos (gênero) ambientais no Brasil, mas não em impostos (uma das espécies tributárias) ambientais no Brasil.

⁵ Dentre as cinco espécies tributárias brasileiras (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais), a CIDE (uma das espécies de contribuição especial) é instrumento de atuação específica. A sua hipótese de incidência deverá estar vinculada a uma situação que reflita a atuação da União nas áreas, com afetação vinculada a uma finalidade específica de regulação da economia. Para TÔRRES (2005): a sua instituição representa medida interventiva, de função regulatória e precisa vir acompanhada do indicador temporal, pois, cessada a causa que lhe haja justificado, seus efeitos devem ser cessados; salvo as hipóteses dispostas diretamente na Constituição. Assim, sua função regulatória prevalece sobre a função tipicamente arrecadatória.

⁶ Diferentemente dos impostos, em que existe proibição de vinculação de receitas, no caso das taxas, não há qualquer vedação neste sentido. Deste modo, a taxa se presta perfeitamente ao papel de proteção ambiental e pode ser exigida em função da atividade de fiscalização ambiental e, também, pela prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental. O limite da cobrança é o montante correspondente ao custo da atividade estatal de fiscalização ou de prestação de serviços, cabendo à administração pública analisar as áreas carentes desta atuação na proteção do meio ambiente.

Malgrado a impossibilidade brasileira, em diversos países a criação de impostos ecológicos ou ambientais mostra-se possível⁷, como sucede por exemplo no direito espanhol, que encontra fundamento para tal no *Princípio do Poluidor Pagador*, quando interpretado à luz do princípio da capacidade contributiva. A medida tem sido justificada para que os gastos públicos com a proteção do meio ambiente sejam cobertos por meio da arrecadação dos tributos ambientais⁸.

No Direito Português, por sua vez, fruto da influência europeia e liberal, é patente uma realidade histórica de desenvolvimento do Estado moderno a partir do século XVIII, o qual implicou o surgimento do Estado fiscal, que teve por base o financiamento alicerçado fundamentalmente nos impostos, relegando para segundo plano outro tipo de tributos, como as taxas e as receitas de natureza patrimonial. Este modelo durante o século XX evoluiu para uma conceptualização de Estado fiscal social, a partir do desenvolvimento, após a primeira guerra mundial, das teorias de Estado social. Contudo, não podemos deixar de equacionar o financiamento maioritário por via de tributos bilaterais, que em sede de proteção do ambiente poderão ter um papel fulcral. Assim, sustenta-se em Portugal que tal conceção implicaria que os cidadãos apenas pagariam pelos serviços públicos que beneficiassem ou cujos custos dessem causa. Esta pretensa evolução vem sendo designada de *Estado tributário* ou *Estado taxador* (*Gebührenstaat*).

Esta opção mostra-se essencial à tutela da proteção do ambiente, no sentido das despesas públicas ambientais serem financiadas através de tributos (taxas) ambientais⁹. Porém, não se pode negar que no direito do ambiente vigora o referido

⁷ Segundo COIMBRA (2005, p. 175): “os mais diversos países, de maneira complementar às regulações e proibições previstas na legislação ambiental, vêm empregando a tributação como instrumento extrafiscal de intervenção e tutela ambiental, internalizando os custos sociais da degradação, sob a égide do princípio do poluidor pagador, de sorte a sopesar o desenvolvimento econômico com a proteção do meio ambiente, bem jurídico constitucional (eco-tributação)”.

⁸ Neste sentido, TABOADA (2005, p. 94): “*El punto de contacto entre ambos principios es que los dos sirven de justificación a tributos: el de capacidad económica a los tributos fiscales; el de “quien contamina paga” a los tributos ambientales. Aquellos tienen su fundamento jurídico en la necesidad de cubrir los gastos públicos, éstos en la finalidad de proteger el medio ambiente. Cada una de estas finalidades es suficiente para legitimar constitucionalmente la respectiva clase de tributos; por ello no es necesario integrar el principio “quien contamina paga” en el de capacidad económica considerando la actividad contaminante como una manifestación o índice de esta capacidad. Tal integración, además de dogmáticamente innecesaria, solo puede hacerse a costa de deformar el significado de la capacidad económica, que no es otro que el de capacidad de pagar tributos*”.

⁹ Em sentido contrário, NABAIS (2011, p. 14): “[...] analisando um pouco mais especificamente essa problemática, devemos adiantar que, em rigor, nem em sede de financiamento geral do Estado, nem

Princípio do Poluidor Pagador, o qual implica a existência do *Estado taxador*, embora reconhecemos como José Casalta Nabais a existência de dificuldades no apuramento do agente poluidor e da medida dos custos a imputar (NABAIS, 2011, p.15). Sendo a opção pelas taxas ambientais válida, importa ter a cautela que a sua introdução não represente um aumento da carga tributária, que no caso brasileiro já assume um nível demasiado elevado. Ainda assim, entendemos que o paradigma do Estado pós-moderno será o do Estado taxador ou Estado de segurança.

Com efeito, Portugal tem olhado para o problema que vimos abordando sob a perspectiva da sustentabilidade ambiental, resultante daquilo que podemos apelidar de problema ambiental intergeracional, por ter efeitos sobre a própria sustentabilidade do Estado, quando entendido em sentido amplo. Daqui conclui-se que nunca poderemos esquecer os problemas que resultam para a própria sustentabilidade financeira do Estado. Na realidade, não haverá sustentabilidade ambiental sem que previamente e de modo contínuo se garanta a existência de um modelo de financiamento sustentável das medidas ambientais. Logo, o instrumento fiscal (ou tributário) mostra-se fulcral para garantir esse equilíbrio global.

Contudo, a sustentabilidade financeira e ambiental não poderão colocar em causa o equilíbrio económico, garante das receitas necessárias à sustentabilidade ambiental. Isto é, há a necessidade de garantir o funcionamento do mercado, o que implica, nas palavras de José Casalta Nabais (2011), evitar “uma tributação asfixiante da economia”. Aliás, deve promover exatamente o inverso.

Em face disso, será indissociável a dependência recíproca entre o ambiente e as finanças públicas, estando a dificuldade em encontrar o ponto ótimo entre ambas as vertentes, em que o modelo a seguir deve ser de diálogo entre os setores público e o privado, e não de imposição, como resultou da *green tax reforme* dos anos 80 e 90 do século passado. Neste quadro, as despesas e as receitas públicas assumem uma das vias, embora não a única, para a sustentabilidade do meio ambiente, como sejam os impostos (ou tributos) e os benefícios fiscais. Esta perspectiva tem por base o artigo 66.º, n.º 2, alínea h), da Constituição da República Portuguesa, que estabelece que “para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um

em sede do específico financiamento da proteção do ambiente [...], a figura das taxas está em condições de se apresentar como suporte financeiro principal do Estado nos tempos que correm.”

desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado [...] assegurar que a política fiscal compatibilize o desenvolvimento com a proteção do ambiente”.

É compreensível que fruto de uma necessidade de financiamento de novas realidades, derivada da proteção do ambiente, tendo em conta que está em causa a própria segurança interna e externa, se verifique nesta vertente a passagem do Estado fiscal para o Estado taxador. Porém, é necessário garantir que não existe uma duplicação de impostos e taxas, para financiar a mesma realidade. Isto é, evitar a duplicação do Estado fiscal por via da introdução de outros tributos (taxas). A admissibilidade da introdução das taxas ecológicas implica aliviar o Estado fiscal, o que não se vem verificando, acabando por ser agravado pela circunstância de existir falta de controle constitucional sobre as taxas, que vêm o seu regime geral apenas sujeito ao princípio constitucional da legalidade formal. Na prática, vamos assistindo à violação da histórica afirmação de “*no taxation without representation*”.

No que respeita ao papel que os tributos podem ter na garantia da sustentabilidade ambiental, na visão portuguesa, esse papel pode ocorrer, como acima se referiu, por via de instrumentos de natureza económica, tanto pela introdução de tributos ecológicos (eco-taxas) como por benefícios fiscais de cariz ambiental. Isto é, tributando os poluidores e beneficiando fiscalmente as boas práticas ambientais.

Em sede de tributos é de enaltecer que o posicionamento tradicional da doutrina sugere que os tributos unilaterais serão mais adequados para garantir a sustentabilidade ambiental do que os tributos bilaterais (ou taxas). Igualmente, cumpre alertar para o facto da tributação ambiental apresentar-se essencialmente fundada em falsos tributos ambientais e não em verdadeiros tributos ambientais. Por isso, a figura predominantemente utilizada será a do imposto, o que é resultado das limitações existentes na utilização das taxas baseadas no *Princípio do Poluidor-Pagador*, apesar da sua consagração expressa no Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Segundo o artigo 191.º, n.º 2, do Tratado de Funcionamento da União Europeia “a política da União no domínio do ambiente terá por objetivo atingir um nível de proteção elevado, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Basear-se-á nos princípios da precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente

e do poluidor-pagador”¹⁰. Assim, ao invés, da legislação da União Europeia resulta a ideia de utilização predominante das taxas, por serem mais adequadas à internalização dos custos ambientais sujeitos a tributação.

Ainda assim, a doutrina portuguesa adverte para os obstáculos à utilização do Princípio do Poluidor-Pagador dos tributos bilaterais (ou taxas). Essas dificuldades resultam do problema de imputação ao responsável pela conduta poluidora, o que tem génese no facto do foco da poluição ser muitas vezes difuso, tendo vários agentes e fontes poluidoras, o que torna de difícil imputação a responsabilidade de cada um desses agentes. Isto torna de difícil aplicação a divisão dos custos ambientais pelos agentes poluidores. Por outro lado, se estivermos perante impostos ambientais preventivos, pela natureza das coisas não é possível proceder à imputação a concretos poluidores. No limite máximo teria tal imputação de ser aplicada a um conjunto difuso e incerto de agentes poluidores, o que poderia excluir agentes económicos que à data da lei não existiriam. Logo, por regra, a opção é pela aplicação à generalidade dos operadores económicos, pelo recurso a um critério de incidência objetiva amplo.

Uma segunda dificuldade que é referida pela doutrina portuguesa diz respeito à dificuldade dos custos ambientais serem medidos com rigor, para efeitos dessa imputação, quando o sistema tributário português exige em matéria de taxas o respeito pelo princípio da proporcionalidade, pelo que estes tributos devem assumir a exata medida desses custos ambientais. Por isso, a opção do legislador português e, também, do espanhol, não tem sido a aplicação do critério da proporcionalidade, mas antes o da capacidade contributiva dos agentes económicos que provoquem danos ambientais ou que se presume poderem vir a dar causa. Assim, os tributos ambientais em Portugal e Espanha assumem a configuração de tributos unilaterais (ou impostos)¹¹. Esta é a realidade da península ibérica, apesar do regime geral das taxas das autarquias locais portuguesas referirem que “a criação de taxas pelas autarquias

¹⁰ A Política ambiental da União Europeia encontra-se prevista no Título XX do Tratado de Funcionamento da União Europeia, designadamente nos artigos 191.º a 193.º, que tem subjacente a preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente; a proteção da saúde das pessoas; a utilização prudente e racional dos recursos naturais; e a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.

¹¹ Neste sentido, veja-se o que se passa em Espanha, em que a maioria dos tributos ambientais assumem a configuração de impostos – MOLINA, 2005.

locais respeita o princípio da prossecução do interesse público local e visa a satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais e a prossecução de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental”.

Como se referiu tratam-se de falsos impostos, pois observando-se as suas finalidades podemos encontrar, por um lado, os impostos com uma imanente finalidade extrafiscal (reine Lenkungssteuern), com intuito de incentivar determinados comportamentos, como os impostos sobre emissões, que são adotadas pela maioria das comunidades autonómicas espanholas e, por outro lado, os impostos de finalidade primordialmente fiscal (reine umwelfinanzierungabgaben), com um intuito de arrecadação de receitas, como os impostos sobre a produção ou o consumo sobre bens tidos por serem prejudiciais para o ambiente. Ora, apenas os primeiros devem ser vistos como impostos verdadeiramente ambientais, enquanto os segundos sobre essa aparência têm outros objetivos, ainda que possa estar prevista a consignação da sua receita a fins ambientais. Por isso, são apelidados de falsos impostos ambientais.

Deste ponto de vista, em Portugal e Espanha os verdadeiros impostos ambientais são vistos como tendo uma finalidade extrafiscal; por tributarem as atividades mais poluentes, segundo o Princípio do Poluidor-Pagador; por procurarem orientar comportamentos para produtos distintos dos sujeitos a tributação; por estarem as receitas afetas a políticas ambientais; e por o seu estabelecimento ocorrer no início da cadeia produtiva. Contudo, são as três primeiras características aquelas que verdadeiramente os caracterizam.

Posto isto, pode-se afirmar que nos países da península ibérica o que existe verdadeiramente são falsos impostos ambientais, como o imposto sobre veículos e o imposto único de circulação (em Portugal). Estes impostos incorporam uma vertente ambiental nas respetivas taxas, visto que têm em consideração a cilindrada e as gramas de dióxido de carbono por kilometro, com uma distinta ponderação global para veículos mais ou menos poluentes.

A sua vertente de falsos impostos, tanto têm por base o princípio da equivalência, com vista a atingir a igualdade tributária, uma vez que se procura onerar os contribuintes segundo o custo que provocam ao meio ambiente como têm por base objetivos de obtenção de receita fiscal, o que leva a que não sejam verdadeiros

impostos ambientais, apesar do seu contributo em conjunto com os benefícios fiscais ambientais para a sustentabilidade ambiental. Contudo, não poderemos considerar que a existência destes impostos permitirão formar uma autêntica reforma ambiental no sistema tributário, tal como foi idealizada nos anos 80 e 90, nem sequer se poderá considerar a tributação ambiental como um pilar do sistema tributário ao lado dos impostos sobre o rendimento e os impostos sobre o consumo¹².

No que respeita à vertente dos benefícios fiscais, também importa ter presente os seus limites para a desejada reforma ambiental. Tais limites decorrem, por um lado, das cautelas a que estão sujeitas as medidas extrafiscais e, por outro lado, decorrente dos gastos fiscais que lhe estão associados, o que obriga a especiais cautelas ao nível da sustentabilidade financeira. Neste ponto, diga-se que a opção pela proliferação de benefícios fiscais não se apresenta como a melhor solução, tendo em vista que é uma das principais causas da complexidade dos sistemas tributários, tornando-os pouco compreensíveis e de difícil acatamento para os contribuintes.

Daqui decorre o aparecimento de situações de manifesta injustiça tributária, em patente violação do princípio constitucional da igualdade, em especial no seu corolário da tributação segundo a capacidade contributiva dos contribuintes, cujos benefícios fiscais subvertem. Ademais, é ainda causa de fenômenos de elisão fiscal e, em algumas situações, de fraude fiscal e de corrupção.

Estas circunstâncias levam a que a nível europeu exista um movimento de eliminação de benefícios fiscais, do qual não estão afastados os países ibéricos, com o escopo de garantir a sustentabilidade financeira por via da redução dos gastos fiscais e, bem assim, para simplificar os sistemas tributários e garantir a manutenção dos benefícios que ainda assim se justificam. O problema da proliferação exagerada de benefícios fiscais está bem presente no sistema tributário português, o que acaba por prejudicar a introdução e manutenção de benefícios fiscais que tenham por escopo a proteção do ambiente.

Quando falamos em benefícios fiscais estamos a referir-nos a desagravamentos fiscais, isto é, quer a exclusões tributárias (isenções), quer a benefícios fiscais (incentivos). Assim, ao contrário dos primeiros, os segundos

¹² Neste sentido, veja-se GARCÍA, 2005, pp. 408.

enquanto incentivos fiscais têm caráter excecional e temporário para satisfazer interesses públicos extrafiscais, cuja importância ultrapasse a tributação. Estes incentivos estão imbuídos de objetivos económicos a alcançar pela via fiscal. Contudo, diga-se que pelo menos em Portugal tais medidas e incentivos tendem a eternizar-se e a multiplicar-se, colocando em causa a simplicidade do sistema tributário, a efetividade dos próprios benefícios fiscais e a sustentabilidade financeira do Estado.

Do exposto, resulta que os benefícios fiscais correspondem gastos fiscais, suportados pelo orçamento de Estado, deve a sua introdução ser particularmente cuidadosa, de modo a não afetar a sustentabilidade financeira dos Estados, bem como a não agravar o problema já premente da igualdade tributária e da complexidade dos sistemas tributários. A título de exemplo, em Portugal, existe um extenso conjunto de benefícios fiscais justificados por motivos ambientais, como a isenção parcial do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos dos biocombustíveis¹³; a isenção do IRC das entidades gestoras de sistemas de embalagens¹⁴; a isenção de IRC dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais e a redução da taxa a 10% dos rendimentos das correspondentes unidades de participação¹⁵; a aceitação de provisões para a recuperação paisagística de terrenos¹⁶; os incentivos à aquisição de veículos movidos a eletricidade¹⁷; e a exclusão de tributação em IRS do rendimento

¹³ Cfr. Artigo 90.º, n.º 1, do CIEC – “Beneficiam de isenção total ou parcial do imposto, até ao limite máximo global de 40 000 t/ano, os biocombustíveis puros abaixo indicados, quando produzidos por pequenos produtores dedicados: a) produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a NC 1518; b) produtos abrangidos pelos códigos NC 3824 90 55 e NC 3824 90 80 a NC 3824 90 97, para os respetivos componentes produzidos a partir da biomassa; c) produtos abrangidos pelos códigos NC 2207 20 00 e NC 2905 11 00 que não sejam de origem sintética; d) produtos obtidos a partir da biomassa, incluindo os produtos abrangidos pelos códigos NC 4401 e NC 4402.”

¹⁴ Cfr. Artigo 53.º do EBF – “Ficam isentas de IRC, excepto quanto aos rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS, as entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos legais, durante todo o período correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que, durante esse período, sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhes sejam legalmente atribuídos”.

¹⁵ Cfr. Artigo 24.º, do EBF – “Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que pelo menos 75 % dos seus activos estejam afectos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor, ou seja objecto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada”.

¹⁶ Cfr. Artigo 40.º, n.º 1, do CIRC – “A dotação anual da provisão (...) corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, (...), pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos”.

¹⁷ Segundo o artigo artigo, 2.º, n.º 2, al. A), do CISOV, “Estão excluídos da incidência do imposto os seguintes veículos: a) veículos não motorizados, bem como os veículos exclusivamente elétricos ou

inferior a € 5.000, que seja obtido com a produção de energia eléctrica, por via ao recurso de unidades de microprodução, vendida ao comercializador¹⁸. Os presentes exemplos são sintomáticos da proliferação e da complexidade dos benefícios fiscais ambientais, o que se deve ao problema de não existir uma política estrutural, mas tão só políticas avulsas implementadas de acordo com o contexto social, económico e político do país, o que merece censura, pela inexistência de um projeto de desenvolvimento sustentado e de equilíbrio ecológico coerente, simplificado e harmonioso.

Regressando à situação brasileira, o emprego do *Princípio do Poluidor Pagador* é ainda possível no âmbito da cobrança da aplicação de coimas, em processos de contraordenação, por órgãos de proteção ambiental, na aplicação de penalidades pela prática de crimes ambientais ou, mesmo em sede de ações civis, que se destinem à reparação de danos ambientais, mas não por via do sistema fiscal brasileiro.

4 A TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL NO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO, PORTUGÊS E ESPANHOL

O agronegócio é inegavelmente um setor de extrema importância económica, especialmente a brasileira, já que o país integra o ranking de terceiro maior exportador mundial de produtos agrícolas e participa internamente na criação de rendimento e emprego, daí decorrendo importantes receitas tributárias. Além disso, surge como fonte de fornecimento de alimentos para um mundo em crescente aumento populacional, o que conduz à necessidade de pensar na implementação do agronegócio sustentável. Diante deste facto, o desafio que se impõe é o de estimular

movidos a energias renováveis não combustíveis”. Também, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, al. D), do CIUC, “Estão isentos de imposto os seguintes veículos: d) Veículos não motorizados, exclusivamente eléctricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis, veículos especiais de mercadorias sem capacidade de transporte, ambulâncias, veículos funerários e tractores agrícolas”.

¹⁸ Cfr. Artigo 12.º, n.º 6, do Decreto-Lei 363/2007, de 2 de novembro, republicado pela última vez pelo Decreto-Lei 25/2013, de 19 de fevereiro – “O rendimento de montante inferior a € 5000, resultante da actividade de microprodução prevista neste decreto-lei, fica excluído da tributação em Irs”.

o crescimento económico, encontrando mecanismos de mitigação dos impactos ambientais (ASSAD; MARTINS; PINTO, 2012).

5 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

No sistema tributário brasileiro, a atividade rural não mereceu do legislador constituinte normas específicas que apresentassem uma delimitação conceitual desse setor económico, muito embora o legislador constituinte tenha reconhecido a necessidade de lhe conceder um tratamento peculiar (LOUBET, 2017, p.72).

Ao se analisar a tributação do agronegócio, optou-se neste trabalho por delimitar a tributação federal no agronegócio para a análise do seu campo de atuação e dos avanços extrafiscais já implementados em benefício do desenvolvimento sustentável. Assim, tem-se, portanto, que os tributos federais que oneram o setor do agronegócio são: imposto sobre a importação (II); imposto sobre a exportação (IE); imposto sobre operação de crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários (IOF); imposto sobre a renda (IR), que seja devido por pessoa física ou jurídica; da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL); do imposto sobre produtos industrializados (IPI); do imposto territorial rural (ITR); das contribuições ao programa de integração social (PIS) e para o financiamento da segurança social (CONFINS); além de outras contribuições, como a CNA – Confederação Nacional da Agricultura e FUNRURAL e taxas. Contudo, de todos eles, os únicos que já obtiveram avanços no campo da tributação sustentável, são o ITR e o IR. Quanto aos demais, existem benefícios isolados a determinadas atividades económicas, mas sem um objetivo de sustentabilidade ambiental.

A título de exemplo tem-se que, o IOF-Crédito, é cobrado a uma alíquota máxima de 1,5% para créditos concedidos a pessoas jurídicas e de 3% para os concedidos às pessoas físicas, além da incidência de 0,38% na abertura da operação de crédito (arts. 6º e 7º, do Dec. 6.306/07). Entretanto, nos contratos de exportação com antecipação de pagamento, que caracterizam uma verdadeira fonte de financiamento, reflete-se uma situação de não incidência, desde que o seu prazo seja inferior a 360 dias. Já o IOF-Câmbio, caracterizado pela entrega de moeda nacional

ou estrangeira, de documento que a represente, ou a sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, a sua cobrança está sujeita a uma alíquota máxima de 25% (artigo 15, do Decreto n.º 6.306/07). Contudo, nas operações de pré-pagamento com agentes financiadores estrangeiros, as operações são contratadas em moeda estrangeira e o ingresso no Brasil ocorre com o encerramento do câmbio junto ao Banco autorizado e o respectivo crédito do montante em moeda estrangeira na conta do banco brasileiro junto ao seu correspondente no exterior. Ato contínuo, o banco brasileiro entrega ao exportador o montante em moeda corrente nacional. Portanto, fica clara a operação com câmbio. Nestas, as alíquotas tanto das operações de câmbio, relativas a ingresso de receitas decorrentes de exportação de bens, como das operações de câmbio de natureza interbancária entre instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional autorizadas a operar no mercado de câmbio foram reduzidas a zero (Decreto n.º 8.325/2014). Como terceira modalidade de IOF, surge a modalidade de seguro, cujo facto gerador ocorre aquando do recebimento do prémio ou da emissão da apólice (artigo 63.º, III, do CTN). As suas repercussões recaem sobre o exportador e sua alíquota máxima é de 25% (artigo 22.º, Decreto n.º 6.306/07). Contudo, as operações de seguro de produtos destinados a exportação e de transporte internacional de mercadorias, além do seguro de responsabilidade civil foram reduzidas a zero (artigo 22, §1º, I, “c” e “f”, do Decreto n.º 6.306/07).

Nas situações acima descritas são significativos os incentivos fiscais, mas refletem uma preocupação tão somente económica, que indubitavelmente influencia a produção, mas não assumem qualquer critério de sustentabilidade ambiental.

Quanto aos impostos que, ao contrário dos mencionados receberam esta preocupação do legislador, ainda que uma preocupação tímida, tem-se o ITR, que é da competência da União, conforme previsão do artigo 153.º, inciso VI, da Constituição Federal Brasileira. A extrafiscalidade ambiental é alcançada por meio da técnica da definição da base de cálculo do tributo, nos termos da Lei nº 9.393/96, que instituiu e regulamentou o imposto. Essa técnica estabelece que a base de cálculo do tributo é calculada por meio da equação entre o VTN (Valor da Terra Nua) e o VTNT (Valor da Terra Nua Tributável) - artigo 10, §1º, III.

Com base na sua função extrafiscal e com o escopo de promoção da função social da propriedade e de preservação do meio ambiente, a Lei n.º 9.393/96 tributa somente o valor da terra nua da propriedade (VTN), excluindo da sua base de cálculo as edificações, as culturas e as pastagens. Ademais, introduz uma limitação à tributação, quando exclui do conceito de VTN tributável, entre outras, as áreas de preservação permanente e de reserva legal¹⁹.

A Lei n.º 12.651/2012 define como Área de Preservação Permanente (APP) a área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico da fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas (art. 3.º, II). Por seu lado, a Reserva Legal é definida pela lei como correspondendo à área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, com a função de assegurar o uso económico de modo sustentável dos recursos naturais do imóvel rural, auxiliar a conservação e a reabilitação dos processos ecológicos e promover a conservação da biodiversidade, bem como o abrigo e a proteção de fauna silvestre e da flora nativa (art. 3º, III). Por meio desta técnica de tributação, a lei busca estimular a produção e ao mesmo tempo preservar o meio ambiente²⁰.

A função extrafiscal do ITR visa, por recurso à exclusão de tributação sobre áreas com grande importância ambiental, incentivar a sua manutenção. Contudo, como o ITR é um imposto cujo lançamento é efetuado por homologação, ou seja, com

¹⁹ Art. 10. [...] § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a: a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas; II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012; b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; d) sob regime de servidão ambiental; e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

²⁰ Como dispõem LOBATO; ALMEIDA (2005, p. 636): “Além da disposição acerca da progressividade, calculada em função do grau de utilização do imóvel, de maneira a tornar mais onerosa a tributação do imóvel improdutivo e beneficiar o imóvel produtivo, a Lei nº 9.393, de 19.12.1996, traz ínsito o compromisso com o meio ambiente ecologicamente equilibrado, na medida em que prevê a proteção de espaços territoriais especialmente protegidos, tais como a Área de Preservação Permanente e as Reservas Particulares do Patrimônio Natural (RPPN) que poderão usufruir de benefícios fiscais”.

base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, não foram definidos mecanismos precisos para o apuramento da veracidade desses dados.

Um mecanismo de controle da veracidade quanto às informações prestadas pelo contribuinte tornou-se possível com a publicação da Lei n.º 12.651/2012, que criou no âmbito do Sistema Nacional de Informação sobre o Meio Ambiente (SISNAMA) o Cadastro Ambiental Rural (CAR). Trata-se de um registo eletrónico obrigatório para os imóveis rurais, que tem por finalidade integrar as informações ambientais, referentes à situação das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal, de florestas e dos remanescentes de vegetação nativa, das Áreas de Uso Restrito e das áreas consolidadas das propriedades e posses rurais do país.

A Lei não atribui qualquer vinculação ao cadastro construído com base nas informações prestadas pelo contribuinte, aquando do lançamento por homologação do ITR. Contudo, por se tratar de uma informação de carácter público nada impede o poder público de utilizar esses dados para dar efetividade à extrafiscalidade do ITR.

Em face do exposto, é necessário concluir que a previsão relativa à extrafiscalidade do ITR é válida, contudo, ainda carece de mecanismos de controle, ou mesmo de utilização dos já existentes, para que aqueles que produzem ambientalmente resultados sustentáveis nas áreas autorizadas e preservam as áreas protegidas por lei sejam beneficiados em relação aos demais, que não manifestam o mesmo comportamento e preocupação com o desenvolvimento ambiental sustentável.

Apenas desta forma estará, por um lado, o meio ambiente protegido no que se refere ao agronegócio e, por outro lado, preservado o crescimento económico deste ramo de atividade. Na realidade, face à importância do setor do agronegócio deverá o mesmo ser estimulado, embora não se deva abusar em absoluto do instrumento tributário, como muitas vezes resulta do pensamento dos defensores do desenvolvimento sustentável, uma vez que sempre que o Estado tenta intervir no funcionamento da economia os seus resultados últimos são sempre contraproducentes com os seus louváveis objetivos. Por outro lado, com o escopo da proteção das florestas, o IR, cuja competência pertence igualmente à União, por determinação do artigo 153.º, III, da Constituição Federal Brasileira, foi utilizado com esta função ambiental.

A Lei n.º 5.106/66, que dispõe sobre incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais, por meio de seu artigo 1.º permite o abatimento na declaração anual do imposto por pessoas físicas e jurídicas do valor por elas suportado na realização de florestamento e reflorestamento. As pessoas jurídicas podem abater até 50% do imposto por meio do valor comprovadamente utilizado para esse efeito (florestação ou reflorestação).

No início da vigência da Lei, o abatimento era permitido também às pessoas físicas, mas o Decreto-Lei n.º 1.338, de 1974, revogou esta parte do artigo 1.º, passando o benefício a ser passível de uso tão somente por pessoas jurídicas. Porém, apesar da revogação que o Decreto-Lei operou na Lei n.º 5.106/66, impossibilitando as pessoas físicas de realizarem esse abatimento, ocorreu uma falha técnica do legislador, quando se esqueceu de alterar o artigo 2.º, que estabelece os critérios para obtenção do benefício, fazendo crer que pessoas físicas poderiam utilizar o benefício, o que efetivamente não é admissível. Deste modo, os critérios para o abatimento são estabelecidos pelo artigo 2.º, do identificado diploma legal, onde se estabelece o número mínimo de árvores plantadas e a necessidade de análise do projeto pelo Ministério da Agricultura²¹.

Quanto à instituição de taxas, cumpre referir a TCFA - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, instituída pela Lei Federal nº 10.165/2000, cujo facto gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, autarquia federal para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. Assim, o sujeito passivo da TCFA é todo aquele que exerça qualquer uma das atividades constantes do Anexo VIII da lei *supra* referenciada (art. 17-C).

²¹ Art. 2º As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata este artigo desde que: a) realizem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários; b) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores; c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

A sua utilização na fiscalização de atividades potencialmente poluidoras tem por objetivo a proteção ambiental e pode ser exigida em função da atividade de fiscalização ambiental.

6 A TRIBUTAÇÃO EM PORTUGAL

Do ponto de vista português, a doutrina não se tem debruçado muito sobre a tributação do agronegócio, nem sequer sobre mais simplesmente a tributação da agricultura, o que se deve ao facto do setor agrícola ter sido vetado ao esquecimento político. Porém, os desequilíbrios da balança comercial fizeram com que o setor voltasse a ser visto como importante para a economia, embora com óbvios condicionamentos pela política agrícola comum da União Europeia.

A concorrência internacional que se verifica neste setor leva a que se observe o que se passa ao nível da sua tributação, isenções e outros benefícios fiscais a que estão sujeitos os produtores e os produtos nacionais, em especial porque a política agrícola comum é criticável por beneficiar os grandes países, em prejuízo dos pequenos países e das pequenas economias.

Como refere Glória Teixeira (2016, p. 396):

[...] ao nível nacional, a nossa história legislativa no âmbito do direito rural, ilustra a importância de uma correta definição de uma política agrícola e a indispensabilidade de medidas económicas e jurídicas que dinamizem, promovam e defendam a agricultura.

Esta iniciativa, ao contrário da referida autora, deve partir principalmente da iniciativa privada, sob a vigilância do Estado. Isto é, dos empresários, agricultores e proprietários. Contudo, tem sido principalmente o Estado sob uma perspetiva paternalista que vem assumindo esse encargo, do qual são exemplos a criação de uma bolsa de terras (Lei nº62/2012) e dos incentivos ao emparcelamento rural (Decreto-Lei 384/88). Como refere igualmente a doutrina a parte comercial e cooperativa não deverá ser esquecida, enquanto polo capaz de concertar os

interesses dos diversos agentes económicos, pelo que deverá ser objeto de incentivo (TEIXEIR, 2016, p.397).

Ao contrário do que sucede em Espanha, em Portugal não se verifica a existência daquilo que se possa com propriedade apelidar de política fiscal do setor agrícola ou do agronegócio, sem prejuízo da existência de benefícios fiscais, mas que correspondem a medidas avulsas do legislador por pressão de grupos de interesse e não no âmbito de uma política sustentável de longo prazo para o setor em causa.

A Constituição da República Portuguesa não apresenta grande apoio ao desenvolvimento do setor, que é vetado a algum esquecimento, sem prejuízo de consagrar os objetivos da política agrícola no seu artigo 93.⁰²². Neste sentido, a Constituição da República Portuguesa apresenta-se de teor exclusivamente programático, o que comparado com a Constituição espanhola é uma versão minimalista, uma vez que esta última é mais ambiciosa e coerente na defesa dos interesses do setor da agricultura.

No âmbito tributário o cenário não se apresenta melhor, uma vez que é notória a existência de regras exparsas por diferentes códigos fiscais, sem uma articulação coerente, não manifestando o necessário interesse em tornar o setor competitivo e eficiente para a concorrência e mercados internacionais, ao contrário do que sucede com a extensa legislação espanhola, que torna o setor nesse país altamente competitivo e eficiente nos mercados internacionais. Desde logo, o termo “agrícola” para efeitos fiscais é enganador, porque ao contrário da legislação comunitária, tem

²² Segundo o artigo 93.º, da CRP, “1. São objectivos da política agrícola: a) Aumentar a produção e a produtividade da agricultura, dotando-a das infra-estruturas e dos meios humanos, técnicos e financeiros adequados, tendentes ao reforço da competitividade e a assegurar a qualidade dos produtos, a sua eficaz comercialização, o melhor abastecimento do país e o incremento da exportação; b) Promover a melhoria da situação económica, social e cultural dos trabalhadores rurais e dos agricultores, o desenvolvimento do mundo rural, a racionalização das estruturas fundiárias, a modernização do tecido empresarial e o acesso à propriedade ou à posse da terra e demais meios de produção directamente utilizados na sua exploração por parte daqueles que a trabalham; c) Criar as condições necessárias para atingir a igualdade efectiva dos que trabalham na agricultura com os demais trabalhadores e evitar que o sector agrícola seja desfavorecido nas relações de troca com os outros sectores; d) Assegurar o uso e a gestão racionais dos solos e dos restantes recursos naturais, bem como a manutenção da sua capacidade de regeneração; e) Incentivar o associativismo dos agricultores e a exploração directa da terra. 2. O Estado promoverá uma política de ordenamento e reconversão agrária e de desenvolvimento florestal, de acordo com os condicionalismos ecológicos e sociais do país”.

um sentido restrito, ao autonomizar o setor silvícola e pecuário²³, que integra o conceito europeu ou o conceito de agronegócios brasileiro, pelo que maior sentido faria a aproximação ao conceito amplo de agricultura, mas especialmente ao conceito de agronegócio brasileiro.

Com efeito, prevê-se um benefício fiscal, segundo o qual estão isentos de tributação os proveitos que, isoladamente ou em cumulação com os rendimentos ilíquidos sujeitos, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do IAS (indexante de apoios sociais). Daqui pretende-se utilizar a política fiscal para incentivar a atividade agrícola e de certo modo tentar aumentar a competitividade nos mercados agrícolas, mas que se mostra insuficiente para competir com países como o Reino Unido que isentam totalmente os rendimentos agrícolas²⁴. Ao invés, o CIRC (código de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas) não apresenta qualquer política de incentivo às atividade do setor agrícola, silvícola ou pecuário, com meras disposições avulsas em matéria de direito rural²⁵, o que coloca o setor em permanente vantagem no mercado internacional. Mas, pior que isso, a tributação do rendimento para o setor não denota qualquer preocupação com o desenvolvimento sustentado e a proteção do meio ambiente.

Em sede de impostos sobre o consumo, ou seja, do imposto sobre o valor acrescentado, o panorama de omissão de políticas fiscais é semelhante²⁶, tornando o setor venurável nos referidos mercados internacionais, quando em Espanha se prevê isenções e reembolsos para o setor agrícola. Igualmente, verifica-se que este instrumento não é utilizado para promover o desenvolvimento sustentável assente na proteção do ambiente.

²³ O artigo 3.º, n.º 1, al. a), do CIRS refere separadamente que são qualificados como rendimentos empresariais e profissionais, os decorrentes de qualquer atividade agrícola, silvícola ou pecuária, pelo que não existe um único conceito que abarca todas as três atividades.

²⁴ Cfr. Em Portugal: artigos 34.º a 36.º-A do CIRS.

²⁵ Por exemplo o artigo 18.º, n.º 7 do CIRC, a propósito da imputação de gastos plurianuais das explorações silvícolas.

²⁶ A única isenção está prevista para as prestações de serviços efetuadas por cooperativas, mas nos dias que hoje têm cada vez menos alcance prático. Também, cabe referir o regime forfetário destinado aos pequenos agricultores, que segundo determinadas condições poderão beneficiar de compensação em sede de IVA, em relação à sua atividade agrícola, com vista a minimizar ao impacto do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços. O montante da compensação é calculado mediante a aplicação de uma taxa de 6% sobre o total de vendas e das prestações de serviços elegíveis, realizadas em cada semestre. Neste sentido, vejam-se os artigos 59.º-A a 59.º-E do CIVA.

A defesa deste setor é mais visível no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), concretizada na existência de algumas vantagens fiscais, ainda que denotem falta de coerência e articulação e, bem assim, com efeitos demasiadamente limitados face à complexidade que encerram. São exemplos desses benefícios fiscais, embora sem que estejam vocacionados para a defesa do ambiente, os incentivos à constituição de fundos de investimento imobiliário em recursos florestais, com isenção de IRC e redução de taxas de IRS (Art. 24^o do EBF); os benefícios fiscais concedidos às cooperativas agrícolas²⁷, associações de agricultores e comunidades locais quanto aos rendimentos derivados de baldios. Por isso, mais adequado se mostram alguns dos benefícios previstos no Código de Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), em que se prevê algumas isenções no âmbito do fabrico de produtos agro-alimentares (Artigo 67.^o, n.^o 1, al. h), do CIEC); a desoneração de pequenos produtores e comerciantes do cumprimento de obrigações fiscais, como sucede com as pequenas destilarias, cervejeiras e produtores de vinho (Artigos 79.^o a 81.^o do CIEC). Igualmente adequadas se mostram as isenções concedidas aos jovens agricultores nas aquisições de prédios rústicos que se destinem à primeira instalação²⁸. Porém, continua patente a ausência de uma estratégia de desenvolvimento sustentável, o que poderá ser consequência ser tão insignificante que tal preocupação ainda não se justifica para o legislador.

Em suma, o sistema fiscal português neste caso não é um bom ponto de apoio para o desenvolvimento sustentável, pela falta de coerência dos benefícios fiscais existentes e, bem assim, pela sua complexidade, que não permitem a sua competitividade nos mercados internacionais. Além disso, é notório a ausência de políticas fiscais ambientais. Pelo contrário os sistemas fiscais de Espanha e do reino Unido já trarão maiores pontes de auxílio comparativo para possíveis modificações do sistema brasileiro, especialmente olhando para os últimos incentivos da União Europeia, que vem dando especial atenção à agricultura biológica, por via de uma discriminação positiva, baseada na sujeição a taxas de IVA mais reduzidas dos produtos ambientalmente sustentáveis, como os fertilizantes orgânicos. Igualmente,

²⁷ Cfr. Artigo 66-A, n.^o 1, al. a), do EBF – “estão isentas de IRC, com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros e de actividades alheias aos próprios fins”.

²⁸ Cfr. Artigo 6.^o, alínea j) do Código de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

dever-se-á ter em atenção os incentivos às boas práticas na utilização das terras e na preservação do ambiente e biodiversidade.

7 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NA ESPANHA

O regime fiscal espanhol do setor agrário (como aí se designa) foi construído no período constitucional com o escopo de promover o desenvolvimento económico do setor primário, nomeadamente no que respeita à simplificação do cumprimento das obrigações fiscais. Assim, ao contrário de Portugal, na Espanha assumiu-se a necessidade de conferir um tratamento fiscal específico ao setor agrário face às demais atividades económicas. Do artigo 130.1, da Constituição espanhola, resulta a existência de fundamento para tal tratamento específico ao referir que *“la modernización y desarrollo de todos os sectores económicos y en particular de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”*.

É, pois, assumido uma intenção de fomento deste setor económico, para a sua modernização e desenvolvimento. Deste modo, empreendeu o legislador espanhol uma discriminação positiva no setor agrário, com base em tal disposição constitucional, de onde se destacam as leis do estatuto de exploração agrária e dos jovens agricultores; da modernização das explorações agrárias; e do regime fiscal das cooperativas. Também, cada uma das comunidades autónomas, introduziu as suas próprias medidas de incentivo fiscal e de apoio ao setor agrário, em particular por via do imposto sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados e imposto sobre sucessões e doações.

O referido fundamento constitucional é ainda reforçado pelo artigo 129.2, do qual resulta a existência de um dever público de promover *“eficazmente las diversas formas de participación en la empresa”*, onde se inclui as cooperativas, enquanto instrumento fundamental da economia social, as quais têm um papel fulcral para o desenvolvimento agrário. O desenvolvimento agrário funda-se igualmente no próprio conceito de imposto, que também deve assegurar uma função de *“servir como instrumento de la política económica general y atender a la realización de los principios*

y fines contenidos en la Constitución” (Artigo 2.1.2º paragrafo da Constituição espanhola). Portanto, é tido como podendo servir de instrumento de fomento da política económica, por via da utilização da sua componente e finalidade extrafiscal, embora a sua utilização mereça algumas cautelas, para não se desvirtuar a sua função fiscal (arracadatória), o que implica garantir uma determinada coerência entre o mecanismo adotado e o fim a que se destina.

Consequentemente, há que ter em consideração que a introdução de benefícios fiscais sobre a tributação, que tanto pode ser concedida a quem adota comportamentos favoráveis ao meio ambiente como em função da promoção, apoio e estímulo instrumental ao setor agrário, mas que irá sempre ocorrer à custa da diminuição das receitas fiscais, compensada pelos demais contribuintes, o que exige apuradas cautelas.

Em Espanha, devido à organização política do Estado, encontramos impostos estatais e impostos autonómicos e, ainda, subvenções e ajudas públicas. No que respeita aos tributos estatais, encontramos o regime de estimação objetiva no *impuesto sobre la renta de las personas físicas*; o regime especial do *impuesto sobre el valor añadido (IVA)*; e o regime fiscal aplicável às cooperativas e sociedades agrárias de transformação no *impuesto sobre sociedades*. Nos impostos autonómicos encontramos o *impuesto sobre transacciones patrimoniales y actos jurídicos documentados* e *impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Por fim, nas subvenções e ajudas públicas haverá que ter em consideração a política agrária comum.

Na realidade, é no *impuesto sobre la renta de las personas físicas* e no regime especial do *IVA* que o setor agrário recebe as maiores vantagens fiscais, por via do recurso a formas coletivas específicas, como as cooperativas, que também beneficiam de regimes fiscais mais favoráveis. Ademais, desde o início da exploração agrária existem vantagens fiscais, como seja na aquisição de explorações agrícolas, no pressuposto que o adquirente mantém a mesma atividade empresarial do transmitente, beneficiando ainda de isenção de *IVA*, em exceção à regra geral. Em sede de *impuesto sobre transacciones patrimoniales y actos jurídicos documentados* estão previstas isenções e reduções fiscais, como sucede no caso da concentração *parcelaria*; da permuta forçada de terrenos rústicos; as permutas voluntárias autorizadas pelo Instituto de Reforma e Desenvolvimento Agrário (MARTÍN

FERNÁNDEZ; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,2004, p. 50). Contudo, é na Lei de Modernização das Explorações Agrárias que se encontram consagradas as maiores vantagens fiscais, nomeadamente, em sede de sujeição a IVA, bem como ao nível das generosas reduções de impostos, como sucede na transmissão ou aquisição do pleno domínio do usufruto vitalício de uma exploração agrária, sendo a isenção total quando a mesma seja mantida por determinados sujeitos. Igualmente, esse diploma legal prevê a isenção da transmissão ou aquisição quando se trate de jovens agricultores ou de um assalariado agrário na sua primeira instalação numa exploração prioritária e, bem assim, uma redução quando se realize durante os cinco anos seguintes à primeira instalação. Quando se trate de exploração qualificada de “prioritária” o seu titular terá direito à aplicação de benefícios fiscais, levando em consideração determinados parâmetros e requisitos económicos, como os postos de trabalho criados; os rendimentos gerados; e a viabilidade económica da exploração.

Por outro lado, o *impuesto sobre sucesiones y donaciones* estabelece uma redução quase total do valor de uma empresa individual, negócio profissional ou das participações em entidade ou direitos de usufruto sobre as mesmas, desde que cumpridos determinados requisitos legais, salvo se tal regime for excepcionado por cada uma das Comunidades Autónomas.

No que concerne às subvenções agrícolas da Política Agrícola Comum, as mesmas têm uma especial importância, por se dirigirem à implementação de um modelo agrário sustentável, que leve em consideração a vertente ecológica, o que como se deixou evidenciado não está totalmente presente na política tributária dos vários impostos referenciados, que em grande medida não condicionam as vantagens fiscais a opções sustentáveis do ponto de vista ambiental, mas antes a uma pura ótica de crescimento e desenvolvimento económico, com algumas pequenas exceções.

Na verdade, o regime especial agrário que é composto pelo IRPF e IVA tem por escopo a redução das obrigações fiscais, em particular as de natureza acessória, abrangendo o maior número possível de explorações agrárias de pequena e média dimensão. No caso do IRPF²⁹, a excecionalidade encontra-se no método de

²⁹ Cfr. Art. 31 e 32, do LIRPF. Este regime para a determinação do rendimento líquido tem como principal foco as pequenas empresas, a qual ocorre, por exemplo, através do recurso a índices, resultantes de estudos e análises estatísticas efetuadas aos rendimentos pelo Ministério da Economia e da Fazenda, o que se afaste dos rendimentos reais, antes constituindo uma presunção ou estimativa

estimação objetivo dos rendimentos, por via da aplicação de uma percentagem ao valor da produção, específico para cada produto. Importante é notar que o sistema fiscal espanhol do setor agrário leva apesar de tudo em consideração algumas questões ambientais, quando estabelece vantagens no apuramento da estimativa para aqueles que cumprem condições de cultivo ecológico, conferindo-lhes um significativo índice de correção no apuramento do rendimento. No que diz respeito ao IVA³⁰, o artigo 124.º, do LIVA, permite aplicar aos titulares da exploração agrária a isenção de obrigações formais e materiais do regime geral, bem como permite que face à impossibilidade de deduzir o IVA suportado, possa ser os mesmos ressarcidos, através de compensação estimada pelas taxas do IVA suportado ou satisfeito pelas aquisições ou importações de bens ou serviços prestados. Este regime especial é assim caracterizado pela simplicidade, com o objetivo de adaptar o imposto a uma realidade muito específica do setor agrário, pelo que o mesmo encontra justificação na inexistência de uma organização administrativa para a aplicação do imposto na sua integralidade, bem como num motivo técnico, baseado no modo de funcionamento do imposto, em que o estabelecimento da compensação se torna a medida adequada de ser estabelecida, para tentar obter o cumprimento do princípio da justiça, pois, através do mecanismo da compensação³¹, os sujeitos passivos podem recuperar o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços.

Em síntese, as grandes vantagens deste regime especial encontram-se ao nível da simplificação das obrigações materiais e formais dos sujeitos passivos, que facilitam igualmente a gestão tributária da administração fiscal e o acatamento quanto ao pagamento dos impostos pelos sujeitos passivos³², mas que não olha para a questão do desenvolvimento sustentado e da proteção do ambiente como uma

de rendimentos. Esta forma de tributação permitiu reduzir os encargos da natureza administrativa, como o declarativo e contabilístico.

³⁰ Além do referido é de salientar a existência de um regime simplificado de IVA – Cfr. Art.122 LIVA e 34 RIVA – em que se prevê um regime estimativo das taxas de imposto, igualmente para as pequenas empresas, sob a mesma ideia de redução dos encargos formais de cumprimento das obrigações fiscais.

³¹ Cfr. Art. 130 LIVA. Prevê as situações em que o sujeito passivo tem direito e aqueles em que não tem direito à compensação.

³² Cfr. Art. 129 LIVA e 47 RIVA. Com este regime evitam, ainda que como exceções, obrigações como a liquidação de impostos; autoliquidações; cobrança da taxa tributária; emissão ou entrega de fatura; efetuar registos contabilísticos específicos.

questão prioritária, nem como um objetivo ou um critério para a concessão de vantagens fiscais, com algumas raras exceções.

Este regime, dadas as muitas similitudes existentes entre os povos ibéricos, poderia ser especialmente incorporado por Portugal, como instrumento que favorecesse o desenvolvimento do setor agrário, embora ambos apresentem um déficit elevado no que diz respeito à utilização do instrumento tributário para promover o desenvolvimento sustentado e a proteção do ambiente, ainda que tenhamos encontrado algumas boas intenções em favorecer as produções cumpridores dos atuais valores ambientais. Ademais, como alerta Gemma Patón Garcia (2014, p.191) a construção da fiscalidade do setor agrário deve ser um instrumento para promover a transformação estrutural e não para solucionar questões conjunturais. Em Portugal, as soluções têm sido meramente conjunturais ou meros paleativos para alguns problemas concretos ou exigências dos grupos de interesse do setor agrário, não olhando para um modelo coerente de desenvolvimento sustentado e para os interesses das gerações futuras num mundo ambientalmente saudável. Nesse sentido, não se deve esquecer a integração atualmente do setor em mercados abertos, altamente internacionalizados, o que obriga a que a fiscalidade olhe para fatores diferenciados, não apenas centrados na competição ao nível do preço, mas também para o papel que pode assumir o desenvolvimento sustentável e a proteção ambiental na diferenciação de produtos e na criação de nichos de mercado.

CONCLUSÃO

O desenvolvimento sustentável é assentado na ideia de que o processo do desenvolvimento deve atender às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas próprias necessidades.

O poder público assumiria, então, função primordial de regulação do mercado, para que o crescimento económico continuasse a ocorrer, mas, agora, associado à ideia de equilíbrio ecológico capaz de satisfazer as necessidades presentes, sem comprometer as necessidades futuras.

Sob este novo paradigma o poder público passa a atuar para a proteção do meio ambiente por meio de instrumentos normativos de regulação econômica, mas, para isto, cada Estado deve buscar mecanismos possíveis para esta intervenção de acordo com sua normativa interna.

Na aplicação da tributação em favor da proteção do meio ambiente a interação ocorrida entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário encontra na tributação ambiental uma possibilidade de se concretizar um desenvolvimento econômico sustentável.

Na materialização desta busca por vários países, verificou-se que no Brasil, poucos avanços foram realizados no setor do agronegócio, tendo sido verificados incentivos no ITR e no IR. Ainda assim o setor é beneficiado por diversos incentivos, em que todos eles refletem uma finalidade puramente econômica e sem nenhum objetivo ambiental. Não muito distante disso, estão Portugal e Espanha, que somente legislaram sobre incentivos fiscais isolados para o setor do agronegócio, mas sem perspetivarem um modelo coerente e simbiótico com a proteção do meio ambiente, a exceção do IRPF, que na Espanha oferece vantagens para aqueles que cumpram com condições de cultivo ecológico.

Assim, na contramão dos movimentos internacionais, Brasil e seus colinizadores, Portugal e Espanha, caminham a passos lentos no que tange a implementação de mecanismos econômicos tributários voltados ao desenvolvimento sustentável, o que se mostra mais preocupante na esfera do agronegócio, por ser um setor, de um lado, totalmente dependente do meio ambiente e, de outro, aquele que alimenta o mundo em crescente aumento populacional. Tal pode ser explicado pela busca constante do desenvolvimento econômico pelo Brasil quando no restante do mundo já se discutiam mecanismos de preservação aliados a políticas econômicas.

Por fim, a presente pesquisa não teve por interesse enaltecer, tampouco desmerecer a política fiscal de nenhum dos países envolvidos. Em verdade, ela chama a atenção sobre a latente possibilidade e necessidade de que os instrumentos fiscais sejam explorados não só com uma finalidade arrecadatória, mas também indutora de comportamentos favoráveis ao meio ambiente saudável para as presente e futuras gerações, ainda que sujeitos a algumas cautelas.

REFERÊNCIAS

ASSAD, Eduardo Delgado; MARTINS, Susian Christian; e PINTO Hilton Silveira. Sustentabilidade no Agronegócio Brasileiro. Coleção de estudos sobre diretrizes para uma economia verde no Brasil. **Fundação Brasileira para o Desenvolvimento Sustentável**. 2012. Disponível em: <<http://fbds.org.br/fbds/IMG/pdf/doc-553.pdf>> Acesso em 10 de janeiro de 2014.

BURANELLO, Renato M. **Sistema Privado de Financiamento do Agronegócio**. Regime Jurídico. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COIMBRA, Marcelo de Aguiar. In BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação no Agronegócio**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Fundamentos Constitucionais da Justiça Fiscal no Campo: em defesa da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente. In BORGES, Eduardo de Carvalho (org.). **Tributação no Agronegócio**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GARCÍA, Gemma Patón. *Impulsos fiscales al sector agrario: una contribución para el caso de Portugal*. In **Direito Rural**. Glória Teixeira (Dir.). Porto: Vida Económica, 2014.

GARCÍA, Gloria Alarcón. **Manual del Sistema Fiscal Español**. Thompson, Madrid, 2005.

LOUBET, Leonardo Furtado. **Tributação Federal no Agronegócio**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2017.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. F.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “El régimen tributario de la agricultura en España”. In: **La fiscalidad en el sector agrario**. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2004.

MARTINS, Guilherme Waldemar Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português**. Almedina, Coimbra, 2004.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**. A função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2013.

MOLINA, P. Herrera; VASCO, D. Carvajo, “Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidade ecológica”; GONZALES, L. M. Alonso, “Los impuestos ambientales en España: doctrina del Tribunal Constitucional”, in TORRES, HELENO (Org.), **Direito Tributário Ambiental**. Malheiros Editores, São Paulo, 2005.

NABAIS, José Casalta. In NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (Coord). “Da Sustentabilidade do Estado fiscal”, in **Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise**. Coimbra: Almedina, 2011.

ONU. **Rio + 20**. Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável. 2012. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/alem-da-rio20-avancando-rumo-a-um-futuro-sustentavel/>> Acesso em 12 de fevereiro de 2014.

RODRIGUES JUNIOR, Edson Beas. **Tutela Jurídica dos Recursos da Biodiversidade, dos Conhecimentos Tradicionais e do Folclore**. Uma abordagem de desenvolvimento sustentável. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SENADO. **Evolução da Lei Ambiental Brasileira**. Disponível em: <<https://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/codigo-florestal/senado-oferece-um-projeto-equilibrado-para-o-novo-codigo-florestal-brasileiro/evolucao-da-lei-ambiental-brasileira.aspx>>. Acesso em 12 de fevereiro de 2018.

TABOADA, Carlos Palao. In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros. 2005.

TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 4.^a ed., 2016.

TÔRRES, Heleno Taveira. In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros. 2005.