

A NATUREZA JURÍDICA DAS REDUÇÕES CERTIFICADAS DE EMISSÕES

Bruna Edylianne Souza dos Santos¹

RESUMO

Por meio de uma pesquisa bibliográfica e legislativa, busca-se analisar a natureza jurídica das Reduções Certificadas de Emissões, bem como o tratamento tributário que seria mais adequado para nelas incidir. Para tanto, serão apresentadas as principais classificações doutrinárias acerca da matéria, utilizando a contribuição teórica trazida por especialistas no assunto para enriquecer o estudo e fomentar a discussão. Será ainda abordada a questão da importância prática da regulamentação legal do aspecto tributário que envolve as transações com os créditos de carbono e, por fim, o papel do tributo na promoção do desenvolvimento sustentável.

Palavras-chaves: Créditos de Carbono. Tributo. Divergências Doutrinárias. Omissão Legislativa. Extrafiscalidade.

ABSTRACT

Through a literature and legislative law research, seeks to analyze the legal status of Certified Emission Reductions, as well as the tax treatment, that would be more appropriate to focus on them. For this, we present the main doctrinal ratings on the matter, using the theoretical contribution brought by subject matter experts to improve the study and foster discussion. Will also approach the issue of the practical importance of the statutory tax aspect of the transactions involving carbon credits and, finally, the role of tribute in promoting sustainable development.

Keywords: Carbon Credits. Tribute. Doctrinal differences. Legislative omission. Extrafiscality.

¹ Bacharela em direito pelo Centro Universitário Facex. E-mail: brunaedylianne@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Permanece uníssona a concepção de que uma Redução Certificada de Emissão, denominação oficial dada a um crédito de carbono, nada mais é do que uma tonelada métrica de gás carbônico equivalente que deixou de ser emitida ou foi absorvida da atmosfera terrestre. O que ainda gera acentuadas discussões doutrinárias é a indefinição acerca da natureza jurídica desses “certificados de desenvolvimento verde”, bem como o tratamento tributário que seria mais adequado para neles incidir.

Tal controvérsia se funda – sobretudo - no fato do comércio desses créditos ser relativamente novo, pendente inclusive de regulamentação legal, o que só acentua a insegurança jurídica e diminui o interesse de investidores, nesse que ainda pode ser tornar um mercado extremamente promissor. Reserva-se, neste trabalho, um espaço para expor, além das mais variadas classificações sobre a natureza jurídica dos créditos de carbono, o papel da extrafiscalidade tributária como instrumento apto a proporcionar a proteção ambiental.

Ressalta-se que, ao expor tais classificações, não almeja este estudo esgotá-las, nem mesmo apresentar uma solução definitiva para essa problemática, mas apenas indicar, de forma sucinta, os principais fundamentos que servem de alicerce teórico para a doutrina, possibilitando ao leitor uma reflexão sobre o tema.

É de importância ímpar a matéria objeto desta pesquisa, principalmente pela sua repercussão financeira, que interessa e muito ao Estado, já que dependendo do tratamento tributário que for atribuído aos créditos de carbono, a comercialização destes certificados pode representar um acréscimo de receita destinada aos cofres públicos.

Diante dessa problemática, pretende-se analisar a comercialização em território nacional dessas reduções, dando especial revelo aos aspectos acima mencionados, utilizando a doutrina e os projetos de leis existentes sobre o tema para pontificar o que na matéria é tido como mais relevante. É essa, portanto, a proposta que se pretende desenvolver, dentro da objetividade que a matéria e a natureza do presente trabalho permitem.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DOS CRÉDITOS DE CARBONO

Inicialmente, é importante ressaltar que os regimes jurídicos internacionais e nacionais não garantem ao crédito de carbono uma existência física, ou seja, não se trata de um título ou

de uma cártula. Na verdade, sua transferência ocorre exclusivamente por meio virtual, semelhante às práticas adotadas nos sistemas bancários².

Em segundo lugar, é necessário tomar ciência que o mercado de carbono do Protocolo de Quioto compreende três formas de operações com RCEs. A primeira e principal é a emissão dos créditos pelo Conselho Executivo ao titular do projeto de MDL. Seguido a isso, existe a cessão. Em apertada síntese, ela consiste na negociação entre a parte geradora desses certificados e a que pretende obtê-los em momento posterior ao desenvolvimento do projeto. Existe também a promessa de cessão futura, que aliás, até pouco tempo, era a mais comum, e funda-se na negociação entre a parte que gera, e o interessado em sua aquisição em momento anterior a sua emissão e, em alguns casos, antes mesmo da implementação do projeto³.

Registra-se que inexistente entidade autorizada a emití-los no território nacional, pois somente o Conselho Executivo do MDL, na sede do Secretariado da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, possui a prerrogativa de lançar os créditos de carbono. Sendo assim, não poderão os países regulamentar sua natureza jurídica ou a forma pela qual ele deve ser transacionado internacionalmente, pois esta atribuição está fora da sua jurisdição nacional⁴.

Segundo Sabbag “O que os países podem fazer é estabelecer mercados internos para negociar um “espelho” da RCEs bem como definir a natureza jurídica desse “espelho” para fins exclusivos de mercado interno sobre o qual os países possuem jurisdição”⁵.

2.2 DAS DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS ACERCA DA NATUREZA DAS REDUÇÕES CERTIFICADAS DE EMISSÕES

Conforme Werner Grau Neto, são cinco as potenciais classificações acerca da natureza jurídica dos créditos de carbono; quais sejam: *commodity*, título mobiliário, prestação de serviço, bem incorpóreo e valor mobiliário⁶. No decorrer desse tópico, serão elas explanadas,

2 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em:

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 13.

3 SISTER, Gabriel. **Mercado de carbono e protocolo de quioto**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 50.

4 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013

5 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009. p. 90

6 GRAU NETO, Werner. **O protocolo de quioto e o mecanismo de desenvolvimento limpo: uma análise**

sem que haja a pretensão de esgotar o tema, apenas como forma de perceber como os estudiosos do assunto vêm tratando a matéria.

Segundo define Antonio Lorenzoni Neto, a natureza das reduções certificadas de emissões é de verdadeiro *commodity* ambiental, aludindo o seguinte:

Tratando-se a RCE de determinada quantidade de tCO₂ e/ano, cuja propriedade é daquele que tiver o seu nome registrado junto ao Conselho Executivo do MDL, não há como se falar em direito ou bem imaterial, mas, sim, em toneladas de massa atômica de moléculas de GEE, razão pela qual o próprio mercado já estabeleceu seu tratamento como uma *commodity* ambiental⁷.

Para fundamentar a classificação por ele defendida, Lorenzoni aponta que os créditos já são comercializados mundialmente no mercado de balcão, forma de negociação que ratifica a natureza deles como *commodity* ambiental. Aduz ainda que poderiam esses certificados serem tidos como valor mobiliário, desde que fosse providenciada a inclusão das RCEs no rol estabelecido pela lei⁸.

De acordo com o autor supracitado, a adequação desses certificados ao conceito de *commodity* deriva de sua padronização, tanto na unidade, quanto na forma de compra e venda⁹. No que tange especificamente ao conceito de *commodity* ambiental, ele utiliza a definição construída por Raul Portugal Neto:

As Commodities Ambientais são mercadorias originárias de recursos naturais produzidas e extraídas em condições sustentáveis. Dividem-se em sete matrizes: água, energia, biodiversidade, madeira, minério, reciclagem e controle de emissão de poluentes¹⁰. (Grifos nossos)

No mesmo sentido, é o entendimento de Renata de Assis Calsing. Segundo ela, “As cotas são títulos ou commodities que representam a quantidade de emissões de GEE (gases que provocam o efeito estufa) emitidos licitamente por um Estado Parte do Protocolo”¹¹.

Já Sabbag e Machado Filho acreditam que, em virtude do crédito de carbono não possuir uma existência física ou documental; tratando-se de verdadeiro ativo intangível e

crítica do instituto. São Paulo: Fiuza, 2007.

7 LORENZONI NETO, Antonio. **Contrato de créditos de carbono.** Curitiba: Juruá, 2009. p. 38.

8 LORENZONI NETO, Antonio. **Contrato de créditos de carbono.** Curitiba: Juruá, 2009. p. 39.

9 Op. Cit. p. 41.

10 PORTUGAL NETO, Raul apud LORENZONI NETO, Antonio. **Contrato de créditos de carbono.** Curitiba: Juruá, 2009. p. 41.

11 CALSING, Renata de Assis. **O protocolo de quioto e o direito ao desenvolvimento sustentável.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005. p. 117 e 118.

eletrônico, é descabida a pretensão de classificá-lo como se tangível fosse, ou seja, dotá-lo do mesmo tratamento dado à mercadoria ou coisa¹².

Consoante esses doutrinadores, também não se deve atribuir às RCEs a classificação de prestação de serviço, tendo em vista que no projeto de MDL não há exercício de atividade remunerada em favor de terceiros. Seria impróprio ainda conferir a elas a natureza de valor mobiliário, pois o crédito de carbono não consta na lista exaustiva do art. 2º da Lei 6.385/1976, não sendo possível, portanto, sujeitá-lo as normas da comissão de valores mobiliários¹³.

Assim, defendem eles a classificação *lato sensu* da natureza jurídica da RCEs como ativo intangível, ressaltando que, a definição imediata, e sem um aprofundamento teórico prévio acerca da natureza jurídica *stricto sensu* da RCEs, é precipitada, dadas as grandes incertezas relacionadas ao tema, que poderiam inclusive prejudicar a evolução e consolidação do mercado no Brasil.¹⁴

Gabriel Sister adota a tese defendida acima. Definindo-a como ativo intangível, em virtude de ser ela um bem incorpóreo, todavia, com valor econômico que se sujeita a apropriação legal pelo homem¹⁵. Esse renomado jurista afirma existir pouco consenso entre aqueles que estudam a natureza jurídica das RCEs. Aponta que isso muito se deve a escassez de estudos aprofundados acerca desta problemática, o que faz surgir uma sucessão de especulações, desprovidas muitas vezes de alicerce jurídico. Destaca também que essa demarcação é extremamente relevante em virtude das consequências no âmbito do tratamento legal-tributário que será atribuído a matéria¹⁶.

Em consonância com o que foi acima exposto, Werner Grau Neto faz definição interessante. Ele acredita que o objeto do certificado, isto é, a redução da emissão de gases poluentes, pode ser considerada bem de natureza incorpórea, enquanto que o certificado em si

12 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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.** Disponível em <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>, Acesso em 07 abr. 2013.

13 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono:** manual jurídico brasileiro de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo. São Paulo: LTr,2009. p. 90.

14 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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.** Disponível em <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

15 SISTER, Gabriel. **Mercado de carbono e protocolo de quioto.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 35 e 37

16 Op. Cit. p. 34.

não passaria de um valor mobiliário, ou seja, de uma importância que representaria monetariamente este bem¹⁷.

E ele não é o único, Hugo Natrielli de Almeida, defende que “podemos classificar os 'créditos de carbono' como bens incorpóreos, imateriais ou intangíveis, tendo em vista que estes não tem existência física [...] tendo valor econômico para o homem, uma vez que são passíveis de negociação¹⁸”.

Refutando a natureza jurídica dos certificados, e atribuindo-lhes a categoria de bem intangível puro, o advogado Fernando Dantas Casillo Gonçalves aduz ser impossível qualificá-los como serviço, tendo em vista que este pressupõe uma obrigação de fazer, o que não se verifica quando a obrigação é simplesmente de dar, com ocorre com as RCEs. Acrescenta ainda ele que a classificação desses créditos como derivativos, como é defendida por alguns juristas, só seria possível caso eles estivessem associados a algum ativo e que seria indispensável que os contratos relacionados à cessão objetivassem alguma proteção¹⁹.

2.3 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS NEGOCIAÇÕES DE REDUÇÕES CERTIFICADAS DE EMISSÕES

Sabbag divide a tributação que pode incidir sobre a comercialização dos créditos de carbono em duas categorias: um nacional e outra internacional. Esta última tem previsão legal no artigo 12, inciso 8º, do Protocolo de Quioto, tendo sido ele responsável por instituir duas espécies tributárias, cada uma com finalidade e destinação específica²⁰. Enquanto uma visa

17 GRAU NETO, Werner. **O protocolo de quioto e o mecanismo de desenvolvimento limpo: uma análise crítica do instituto**. São Paulo: Fiuza, 2007. p. E2.

18 ALMEIDA, Hugo Natrielli de apud SABBAG, Bruno Kerlakian. **O Protocolo de Quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo**. São Paulo: LTr, 2009. p. 91

19 GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. **A natureza jurídica das RCEs e o seu regime jurídico tributário no Brasil**. Souza, Rafael Pereira de (coord). Aquecimento global e créditos de carbono- Aspectos jurídicos e técnicos. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 258 e seguintes.

20 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **Classificação da natureza jurídica do crédito de carbono e defesa da isenção tributária total às receitas decorrentes como forma de aprimorar o combate ao aquecimento global**. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

20 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em:

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

20 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009.

20 Ele considera os créditos de carbono como bens intangíveis. Almeida, Hugo apud SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009. p. 111. **da cessão de créditos de carbono como forma de aprimorar o combate ao aquecimento global**. Disponível em:

cobrir despesas administrativas, a outra objetiva auxiliar as partes mais vulneráveis em sua adaptação aos efeitos nefastos do aquecimento global.

Foi definido como tributo, a ser adimplido a título de custo de adaptação, o percentual de 2%, calculado sobre a quantidade total de créditos de carbono emitidos, sendo isentos de sua incidência os projetos hospedados em países menos desenvolvidos (extrafiscalidade). Já o montante da fração cobrado para adimplir as despesas administrativas só foi estabelecido posteriormente pela Conferência das Partes²¹.

Uma medida tomada a fim de garantir a arrecadação foi deduzir esses tributos antes mesmo da emissão de tais créditos. Já para assegurar que os respectivos recursos sejam investidos nos fins legalmente previstos, criou-se, junto com o registro do MDL, duas contas, cada uma destinada a gerenciar um tributo exclusivo²².

Quanto à tributação nacional, desde já se esclarece, que não tem essa pesquisa a pretensão de esgotar todos os tributos que potencialmente podem incidir sobre esses certificados. Almeja-se, portanto, tão somente suscitar o debate, apresentando as divergências doutrinárias que cercam o tema.

Inicialmente, registra-se a compreensão que Hugo Almeida tem sobre a matéria. Focando sua análise nos aspectos tributários aplicáveis à cessão realizada entre uma entidade nacional detentora das RCEs, e outra que deseja adquirir esses créditos, concluiu o autor que incidem sobre essa negociação o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois o valor resultado desse comércio constitui receita, afetando o lucro contábil e, por consequência, as bases de cálculo desses tributos na empresa. Acredita também que o Imposto sobre Operações Financeiras só pode ser cobrado caso esses títulos vierem a ser reconhecidos como ativos financeiros (derivativos)²³.

A respeito do possível recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), sobre a exportação dos créditos de carbono, Hugo as afasta de incidência, alegando como fundamento a imunidade contida no art. 149, parágrafo 2º, I, CF/88. Exonera ainda o

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

21 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

22 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo. São Paulo: LTr, 2009.

23 Ele considera os créditos de carbono como bens intangíveis. Almeida, Hugo apud SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo. São Paulo: LTr, 2009. p. 111.

contribuinte da obrigação de pagar Imposto sobre Serviço, argumentando que as cessões de tais direitos não se confundem com a prestação de serviços, tornando dessa forma, indevida tal cobrança²⁴.

Por sua vez, Sabbag aduz não ser possível submeter às emissões e cessões desses certificados à cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, pois tais créditos não estão contemplados em nenhuma das hipóteses de incidência desse tributo. Acrescenta também, que as negociações com as RCEs não podem se sujeitar ao Imposto sobre Serviços, considerando que o próprio texto constitucional condiciona seu recolhimento à existência de lei complementar que aborde a matéria²⁵.

Descartando a incidência sobre esse mercado do Imposto sobre Operações Financeiras, o supracitado autor acredita ser totalmente possível que a comercialização desses certificados se sujeite ao PIS/PASEP (no momento do recebimento da contraprestação), e ao COFINS (quando da realização da cessão das RCEs)²⁶. Com relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Sabbag afirma que os ganhos de receita auferidos deverão sujeitar-se à alíquota de 15%, mais adicional de 10% sobre o montante, caso ele exceda a R\$ 20.000,00 mensais²⁷. Registre-se que, para ele, só há de se falar em incidência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se a pessoa jurídica titular do projeto de MDL auferir ganho de capital com a cessão²⁸.

Gabriel Sister também aborda as espécies tributárias que podem incidir sobre a emissão ou negociação das RCEs, relatando também aquelas sobre as quais pairam razoável incerteza quanto à possibilidade de sua cobrança. Ele divide seu estudo em três grandes categorias de incidência, a saber: a tributação sobre a circulação, a tributação sobre o lucro e os rendimentos e tributação sobre as receitas obtidas²⁹.

Após análise pormenorizada de cada um dos tributos que integram esses grupos, Sister concluiu que, as operações com os créditos de carbono devem apenas ensejar a incidência dos tributos relacionados ao aumento patrimonial gerado pela alienação desses certificados. Desse modo, na cessão ou na promessa de cessão futura, haverá a incidência do imposto sobre a renda do ganho do capital auferido com tal negócio, sendo que no caso do titular do projeto

24 Almeida, Hugo apud SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009. p.111-112.

25 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009. p.113.

26 Op. Cit. p.113.

27 Op. Cit. p.113.

28 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009. p.113.

29 SISTER, Gabriel. **Mercado de carbono e protocolo de quioto**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 69.

ser pessoa jurídica, poderá haver incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS /PASEP e COFINS sobre eventuais ganhos³⁰.

Percebe-se assim, que essa discussão está longe de chegar ao fim. Havendo pouco consenso entre os doutrinadores e diante da ausência de legislação que regule a matéria, a Receita Federal do Brasil teve que se posicionar a respeito, tendo nesta oportunidade considerado devido o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica sobre a comercialização dos créditos de carbono. Todavia, ressaltar que essa foi uma solução dada em consulta, não detendo, portanto efeito vinculante. Tal decisão não define a natureza dos certificados, ficando a dúvida se eles foram considerados uma cessão de direitos ou uma prestação de serviço³¹.

Em razão de tais incertezas, é que empresas brasileiras que negociam esses certificados têm optado por tratá-los como “outras receitas”, ainda que isso signifique uma tributação mais elevada. Sendo essa uma solução provisória e desvantajosa, que inclusive implica dificuldade de consolidação de um mercado que pode ser extremamente vantajoso ao Brasil³².

2.4 EXTRAFISCALIDADE

A respeito da função extrafiscal do tributo, também conhecida como extrafiscalidade, Carlos Roberto de Miranda Gomes e Adilson Gurgel de Castro expõem o seguinte:

Como resultado dos novos tempos o Estado passou a utilizar o tributo além de seu caráter fiscalista, isto é, com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio de serviços públicos. O tributo é, hoje também, meio de correção de distorções econômicas e do equilíbrio social; influenciando assim em diferentes sentidos, obedecendo a diretrizes econômicas, políticas e sociais³³.

No mesmo sentido é o entendimento de Machado, que identifica um tributo extrafiscal “quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”³⁴. Para Nunes, a extrafiscalidade se manifesta como uma revolução social que, por meio do direito, obriga o pagamento de tributos destinados a mudar a realidade coletiva³⁵.

30 SISTER, Gabriel. **Mercado de carbono e protocolo de quioto**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 69.

31 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O Protocolo de Quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009. p.116.

32 Op. Cit. p.116.

33 GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel. **Curso de direito tributário**. Natal: Edição dos autores, 2005. p. 27.

34 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 74.

35 NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 205.

Acrescenta Gouvêa que a extrafiscalidade deve ser entendida “como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório”³⁶. De acordo com este autor, a extrafiscalidade se verifica “sempre que a norma tributária refletir a *efetivação concreta* de desejos constitucionais, de realização dos direitos do cidadão”³⁷. Ainda segundo ele, a fiscalidade e a extrafiscalidade, estão necessariamente juntas, havendo apenas a preponderância no caso concreto de uma ou de outra, sendo a separação entre elas apenas hipotética e destinada a facilitar a exposição³⁸.

Quanto à extrafiscalidade tributária, registra-se que ela pode manifestar-se tanto no fato gerador da obrigação tributária, como na destinação do produto arrecadado. O objeto deste estudo restringe-se a esta última, que apresenta como característica o estabelecimento de vínculo entre o fim almejado e a arrecadação dela decorrente, propiciando a realização dos valores constitucionalmente desejados³⁹.

As contribuições, por exemplo, ilustram bem a extrafiscalidade na destinação do produto arrecadado. Possuindo vinculação entre receita e despesa (afetação), e sendo tidas como tributos finalísticos por excelência, elas exigem para serem cobradas do contribuinte que ele esteja, de alguma forma, relacionado com a finalidade prevista⁴⁰.

2.4.1 O tributo como instrumento de proteção ambiental

Conforme Bobbio, também é função do ordenamento jurídico estimular, por meio de instrumentos econômico-financeiros adequados, atividades que visem proteger o meio ambiente e tutelar a qualidade de vida no planeta⁴¹. Reforçando essa tese, Paulo Caliendo prega que a justiça fiscal, na perspectiva ambiental, visa distribuir o ônus como forma de estimular atividades vantajosas ao meio em que vivemos, em detrimento daquelas que o devastem, concretizando assim uma tributação ecológica⁴².

Nesse mesmo sentido, estão às técnicas de desestímulo e de estímulo às condutas propostas pela Professora Dra. Yoshida. Para ela:

36 GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 43.

37 Op. Cit. p. 47.

38 Op. Cit. p. 47.

39 Op.Cit. p. 173

40 GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 174 e 179.

41 Bobbio, apud MULER, Adrian. apud SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr,2009 p.102.

42 CALIENDO, Paulo apud SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr,2009. p.102.

[...] através de técnicas de desestímulo, busca-se influenciar o comportamento não desejado (comissivo ou omissivo), obstaculizando-o ou atribuindo-lhe consequências desagradáveis; simetricamente, através da técnica de estímulo, busca-se influenciar o comportamento desejado (comissivo ou omissivo), facilitando-o ou atribuindo-lhe consequências agradáveis⁴³.

Sabbag, em sua obra, considerada referência sobre o tema, inclusive por ser impressa em papel advindo do processo de reciclagem, destaca a importância ambiental dos projetos de MDL e a necessidade de um tratamento tributário extrafiscal, que fomente a redução na emissão de gases de efeito estufa⁴⁴, aduzindo que:

O regime tributário que cada país aplicará aos créditos de carbono é uma questão de soberania nacional, tendo cada nação competência para definir o seu próprio regime tributário aplicável, de acordo com as estratégias nacionais de desenvolvimento sustentável e de política fiscal⁴⁵.

Para ele, as iniciativas propostas pela CQMC e pelo Protocolo de Quioto nunca tiveram em vista a arrecadação de receita. Pelo contrário, elas almejavam, por meio da alteração dos padrões atuais de produção e de consumo humanos, a proteção ambiental como forma de viabilizar a continuidade da vida no planeta terra⁴⁶.

Afirma também que o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo jamais apresentou o desígnio de fomentar lucro ou receita tributária. Aliás, sempre teve ele o objetivo de estimular o equilíbrio ambiental, mesmo que para isso se utilizasse de interesses econômicos. Exatamente por isso, aponta necessário aventar uma tributação nacional dos créditos de carbono favorável ao atendimento desse propósito⁴⁷.

Segundo Sabbag e Machado seria “recomendável ao Brasil conceder isenção tributária total às receitas decorrentes da cessão de RCEs geradas por atividades de projeto de MDL hospedadas no país”, como forma de atrair investimentos, e torná-lo mais competitivo frente à acirrada disputa que é travada entre ele e outras nações em desenvolvimento, como China e Índia⁴⁸.

43 YOSHIRA, Consuelo Yatsuda Moromizado. **Tutela de interesses difusos e coletivos**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2006. p.48.

44 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo. São Paulo: LTr, 2009. p.101.

45 Op. Cit. p. 103.

46 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo. São Paulo: LTr, 2009 p.101.

47 Op. Cit. p. 101.

48 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em:

Corroborando o entendimento acima exposto, Muraro, afirma o seguinte:

Destarte, através da extrafiscalidade tributária, tendo como instrumento os benefícios fiscais, pretende-se alterar comportamento 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 objetivos de ir ao encontro do desenvolvimento sustentável⁴⁹.

Ao contrário do que muitos advogam, Sabbag afirma que as isenções por ele defendidas em nada colidem com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, e nem mesmo violam as disposições presentes no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Entende ainda que essa renúncia de receita “pode ser considerada mínima se comparada aos custos futuros de adaptação com os quais o Brasil arcará caso não combata ativamente a mudança global do clima”⁵⁰.

O jurista José Cretella Junior nos traz uma excelente definição a respeito do que pode ser entendido como incentivo fiscal: Incentivo fiscal é a medida imposta pelo 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 contribuinte⁵¹.

Para concessão de tal medida, a Constituição prevê a necessidade de lei específica no sentido da renúncia de receita (artigo 105, parágrafo 6º da CF 88), sendo esse mandamento legal de iniciativa do Presidente da República (artigo 61, parágrafo 1º, inciso II, alínea b da CF 88)⁵². Registra-se que o Código Tributário Nacional dispõe sobre a isenção fiscal em seus artigos 176 a 179⁵³.

Quanto ao artigo 14 da Lei Complementar nº101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, Sabbag continua a expor argumentos que reforçam a viabilidade jurídica das isenções por ele propostas. A redação do artigo em destaque aduz, *in verbis* o seguinte:

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

49 MURARO, Leonardo. **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 68. São Paulo: revista dos tribunais, 2006. p. 259-269.

50 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O Protocolo de quito e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo. São Paulo: LTr, 2009. p.105.

51 CRETELLA JUNIOR, José. **Comentários à constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. p. 3584-3.585.

52 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 abr. 13.

53 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.amperj.org.br/store/legislacao/codigos/ctn_L5172.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2013.

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 inciso⁵⁴.

O supracitado autor considera que as isenções por ele defendidas em nada impactarão negativamente o orçamento público, mas nele repercutirão positivamente, ao diminuir os futuros gastos com a adaptação do Brasil aos efeitos adversos da mudança do clima. Tendo em vista não representarem redução de receita esperada, ou seja, previamente prevista, pois seriam elas novas e decorrentes de um mercado em crescimento, configura-se, segundo ele, aquilo que a doutrina chama de “incentivo fiscal a custo zero”, utilizado em prol do desenvolvimento sustentável e da continuidade da vida no planeta⁵⁵.

Mendonça e Antunes defendem a ideia de instituir um tributo específico sobre os créditos de carbono, de forma que sua arrecadação estivesse vinculada ao atendimento de políticas sócio ambientais. Acreditam ainda ser, a intervenção estatal, detentora de instrumentos capazes de transformar a conduta de agentes em sentido favorável a proteção ambiental. Nesse sentido aduzem o seguinte⁵⁶:

Ao passo que o adquirente de Créditos que o assegure o “direito de poluir”, seja também contribuinte vinculado a custear projetos que vise à contenção dos desastres ocasionados pela poluição. Seria a certo modo cobrar do poluidor, valor referente ao custeio da recuperação do meio ambiente que este degradou. Com o intuito desafio de então se chegar a uma mudança de comportamento deste em relação a questões ambientais. Fugindo-se assim, de um conceito muito mal recepcionado da questão

54 BRASIL. **Lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 30 abr. 2013.

55 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo. São Paulo: LTr, 2009.

56 MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins; ANTUNES, Thiago da Rocha. **Tributação no mercado de créditos de carbono**. Disponível em

<<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIR EITO/19-.PDF>>. Acesso em: 13 abr. 2012.

tributária do Brasil, que tributo é sinônimo de arrecadação sem destinação e aplicação. Enfim, através da tributação ambiental, aliada ao Estado se almeja um equilíbrio econômico e ambiental, conquistado por posturas ecológicas dos contribuintes⁵⁷.

Lamentam também o fato da extrafiscalidade na busca da preservação ambiental ser pouco utilizada no Brasil, ressaltando serem poucos os Estados que já instituíram tributos (ICMS ecológico) com tal viés⁵⁸.

Ressalta-se por fim que, em observância ao artigo 163, inciso I da CF/88, mesmo sendo nobre o escopo de mitigar os efeitos do aquecimento global, é vedado ao governo conceder isenções que desrespeitem as normas financeiras públicas e, por consequência, comprometam a gestão fiscal do país⁵⁹.

Em consonância com esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho, citado por Larissa Mendonça, expõe que o legislador, ao construir suas pretensões extrafiscais, deve pautar-se nos parâmetros impostos pela carta magna, devendo – portanto - observar as limitações de competência e os princípios que regulam a matéria⁶⁰.

2.4.1.1 Das isenções fiscais

Sabbag acredita que, mesmo persistindo mundialmente a indefinição acerca da natureza *stricto sensu* dos créditos de carbono, essa questão mereceria importância secundária. Para ele, mais importante do que solucionar essa controvérsia, é conceder isenções tributárias as negociações desses certificados verdes.⁶¹

As isenções apontadas por Sabbag limitam-se aos tributos que, previstos no ordenamento jurídico brasileiro, incidiriam nas receitas decorrentes da cessão de RCEs, não

57 MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins; ANTUNES, Thiago da Rocha. **Tributação no mercado de créditos de carbono**. Disponível em:

<<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIR EITO/19-.PDF>>. Acesso em: 13 set. 2012.

58 MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins; ANTUNES, Thiago da Rocha. **Tributação no mercado de créditos de carbono**. Disponível em:

<<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIR EITO/19-.PDF>>. Acesso em: 13 set. 2012.

59 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 22 set. 2013.

60 MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins; ANTUNES, Thiago da Rocha. **Tributação no mercado de créditos de carbono**. Disponível em:

<<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIR EITO/19-.PDF>>, Acesso em: 13 set. 2012

61 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O Protocolo de Quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo**. São Paulo: LTr,2009. p. 90

englobando – portanto - os tributos aplicáveis ao MDL no âmbito da ONU (tributação internacional)⁶².

Para esta pesquisa, serão brevemente destacados dois Projetos de Leis que visam conceder isenções tributárias às receitas decorrentes da cessão de RCEs. O primeiro deles é o de nº 4.425/04, e inaugurou a perspectiva de conceder incentivos fiscais às pessoas físicas ou jurídicas que investissem em atividades que gerassem créditos de carbono⁶³.

Esse projeto pretendia não só excluir o lucro decorrente da cessão como tributável pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e pela Contribuição Social sobre o Lucro, como também, isentar as receitas decorrentes da Contribuição para o Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social⁶⁴.

Apesar de aprovado pela Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável da Câmara, este projeto recebeu um parecer contrário do relator na Comissão de Finanças e Tributação, sob o fundamento de que a proposta não atendia as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo posteriormente arquivado⁶⁵.

Da análise desse projeto de lei, extrai-se um rol de tributos possivelmente incidentes nas receitas decorrentes da negociação dos créditos de carbono, quais sejam: o IRPJ, a CSL, o PIS e a COFINS⁶⁶. O segundo projeto, o de nº 3.552/04, é também de autoria do Deputado Eduardo Paes, e trata do mercado de carbono na bolsa de valores do Rio de Janeiro. Tanto esse como o projeto supracitado têm em comum a concessão de incentivos a comercialização desses créditos, seja por aliviar a carga tributária incidente, seja por conferir maior segurança jurídica aos negócios realizados⁶⁷.

Fujihara faz consideração interessante acerca das isenções fiscais, que merece ser aqui destacada: “o que está em jogo é o clima”. Como se pode tributar uma coisa que quer salvar o planeta? É um contrassenso com o Protocolo de Quioto. Porque não tributar quem emite em vez de quem reduz suas emissões?⁶⁸.

62 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em:

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2013.

63 Op. Cit.

64 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em

<<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 13.

65 Op. Cit

66 Op. Cit.

67 SISTER, Gabriel. **Mercado de carbono e protocolo de quioto**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 144

68 SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. São Paulo: LTr, 2009.

Gilberto de Castro Moreira Junior, a respeito da superioridade do Protocolo de Quioto frente ao ordenamento jurídico nacional, aduz o seguinte:

Qualquer oneração sobre os créditos de carbono viola as diretrizes e princípios do Protocolo de Quioto [...]. Ao analisarmos o artigo 5º, parágrafo 2º da Constituição Federal, em conjunto com o artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN), verificamos a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária, o que foi ratificado em diversos acórdãos do Supremo Tribunal Federal⁶⁹.

Sabbag por fim recomenda que o Ministério da Fazenda proceda a estudo sobre essa matéria, levando em conta as possíveis classificações da natureza jurídica da RCEs, como forma de identificar qual tributo deve incidir sobre a comercialização desses “certificados verdes”, colocando dessa forma, um ponto final a esta discussão⁷⁰.

3 METODOLOGIA

Pretendeu-se, aqui, desenvolver um trabalho eminentemente teórico, que tem como base a doutrina e a legislação. Quanto a esta última, registra-se que ela restringe-se a uma breve exposição acerca de dois projetos de leis existentes na câmara sobre a temática. Como método de pesquisa foi utilizado o comparativo, tendo sido consideradas, ao longo do trabalho, opiniões e divergências doutrinárias, que serviram de base para uma fundamentação e argumentação consistente.

4 CONCLUSÃO

É por meio do financiamento de projetos que visam à redução ou captura de gases poluentes, que são gerados os créditos de carbono, também conhecidos como Reduções Certificadas de Emissões, sendo sua natureza jurídica objeto de acentuadas discussões doutrinárias.

69 MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro apud SABBAG, Bruno Kerlakian. **O protocolo de quioto e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo. São Paulo: LTr, 2009. p.117

70 MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

Com cada autor atribuindo contornos próprios a sua classificação, existe terreno fértil para todo tipo de posição. Desde aqueles que advogam a qualidade de bem incorpóreo, aos que entendem terem eles a natureza de um valor mobiliário. Não são poucos os que acreditam que esses certificados podem ser classificados como commodity, sem esquecer-se de mencionar os que apontam a categoria de título mobiliário. Finalmente, existem estudiosos que defendem serem esses créditos, na verdade, uma prestação de serviço.

Particularmente, acredito que essa celeuma só será definitivamente resolvida com a edição de lei que regulamente a questão. Essa omissão legislativa faz com que a doutrina brasileira esteja cada vez mais longe de chegar a um denominador comum quanto a essa classificação.

O tratamento tributário é outra questão que suscita inúmeras dúvidas. Cada autor elege um rol de tributos que acredita serem suscetível de incidência sobre esses créditos. De fato, pouco se tem de concreto a respeito da comercialização destes, sobretudo porque é um mercado relativamente novo. Contudo, muitos estudiosos dedicam esforços no intuito de apontar soluções para essa problemática.

O que resta uníssono é o fato da extrafiscalidade na busca da preservação ambiental ser pouco utilizada no Brasil, algo que incomoda e muito a doutrina que defende a necessidade de um tratamento tributário não meramente arrecadatório, que fomente a redução na emissão de gases de efeito estufa.

O presente estudo, apesar de não apresentar a definição da natureza jurídicas destes certificados, por não ter esta pesquisa firmado uma conclusão a respeito, conseguiu contribuir para suscitar o debate, ampliando a compreensão a respeito da temática.

Da reflexão acerca do mercado de créditos de carbono no país, percebeu-se que a regulamentação pelo direito brasileiro da natureza legal destes certificados é essencial, sobretudo para que se possa promover a consolidação no território nacional dessas “negociações verdes”, sendo ela a responsável por trazer maior segurança jurídica a todos que desejam ou tem interesse em investir recursos nessa comercialização.

Quanto ao tratamento tributário, acredita-se ser fundamental utilizar o tributo como um instrumento para estimular o contribuinte a utilizar o desenvolvimento sustentável e a proteção ambiental como premissas máximas (extrafiscalidade). Seja por meio da concessão de isenções fiscais, seja por meio da criação de uma contribuição incidente sobre esses créditos, de forma que sua arrecadação estivesse vinculada ao atendimento de políticas socioambientais, o que importa é modificar a atitude dos habitantes da Terra, em prol de salvar e resguardar o meio ambiente, enquanto ainda temos tempo.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.amperj.org.br/store/legislacao/codigos/ctn_L5172.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2013.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mar. 2013.
- _____. **Lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 30 abr. 2013.
- CALSING, Renata de Assis. **O protocolo de quioto e o direito ao desenvolvimento sustentável**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.
- CRETELA JUNIOR, José. **Comentários à constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.
- GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel. **Curso de direito tributário**. Natal: Edição dos autores, 2005.
- GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. A natureza jurídica das RCEs e o seu regime jurídico tributário no Brasil. In: Souza, Rafael Pereira de (coord.). **Aquecimento global e créditos de carbono- Aspectos jurídicos e técnicos**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRAU NETO, Werner. **O protocolo de quioto e o mecanismo de desenvolvimento limpo: uma análise crítica do instituto**. São Paulo: Fiuza, 2007.
- LORENZONI NETO, Antonio. **Contrato de créditos de carbono**. Curitiba: Juruá, 2009.
- MACHADO FILHO, Haroldo; SABBAG, Bruno Kerlakian. **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**. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/32123-38013-1-PB.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins; ANTUNES, Thiago da Rocha. **Tributação no mercado de créditos de carbono**. Disponível em <<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIREITO/19-.PDF>>. Acesso em: 13 set. 2012.
- MURATO, Leonardo. **Revista tributaria e de finanças públicas**, n 68, 2006. São Paulo: Revista dos tribunais, 2006.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

SABBAG, Bruno Kerlakian. **O Protocolo de Quioto e seus créditos de carbono**: manual jurídico brasileiro de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo. São Paulo: LTr, 2009.

SISTER, Gabriel. **Mercado de carbono e protocolo de quioto**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

YOSHIRA, Consuelo Yatsuda Moromizado. **Tutela de interesses difusos e coletivos**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2006.