

TRIBUTOS APLICADOS AOS PROCESSOS PRODUTIVOS DE EMBALAGENS DE VIDRO DESTINADAS AO ENVASE DE BEBIDAS NO PAÍS: UM DESVIO DO PRINCÍPIO DO PROTETOR-RECEBEDOR

Fernando Rafael Casari¹
Marcus Cesar Avezum Alves de Castro²

RESUMO

O presente estudo procede à análise comparativa da tributação incidente sobre a fabricação de embalagens de vidro para envase de bebidas apenas com recursos naturais e com aplicação da reciclagem, diante de um cenário de prevalência da adoção de recursos naturais. A proposição está calcada na sustentabilidade ambiental da reciclagem frente ao processo convencional de produção de embalagens de vidro. A pesquisa analisa a atual tributação incidente sobre a produção e reciclagem de embalagens de vidro destinadas ao envase de bebidas à luz do princípio do protetor-recebedor. Procedeu-se a investigação do processo de fabricação das embalagens de vidro para envase de bebidas, seu processo de reciclagem por meio da análise da legislação tributária, levantamento bibliográfico, pesquisa qualitativa com entrevistas de empresas fabricantes de embalagens de vidro, fabricantes de bebidas, cooperativas de reciclagem e depósitos de sucata. Constatou-se sobre ambos os processos de produção a as incidências de IPI e ICMS, que nominalmente somam 45% no processo de produção com recursos naturais e 51% com aplicação do vidro reciclado. Propõe-se a incidência de tributação mais rigorosa em relação à produção proporcionalmente ao volume de recursos naturais aplicados no processo de fabricação destas embalagens, estimulando a processo produtivo de embalagens de vidro com menor impacto ambiental e prestígio ao princípio do protetor-recebedor, com a preservação do equilíbrio-orçamentário financeiro do Estado.

Palavras-chave: Embalagens de vidro destinadas ao envase de bebidas; tributação; reciclagem; princípio do protetor-recebedor.

ABSTRACT: The present study proceeds to the comparative analysis of taxation on the manufacture of glass containers for the packaging of beverages with natural resources and with the application of recycling, in the face of a scenario of prevalence of the adoption of natural resources. The proposal is based on the environmental sustainability of recycling and reuse in front of the conventional process of production of glass containers. The research analyzes the current taxation on the production and recycling of glass containers for the beverage container in light of the protector-receiver principle. We proceeded to investigate the process of manufacturing glass containers for beverage packaging, its recycling process through the analysis of tax legislation, bibliographical survey, qualitative research with interviews of glass packaging manufacturers, beverage manufacturers, cooperatives recycling and scrap deposits. Both IPI and ICMS incidents, nominally totaling 45% in the production process with natural resources and 51% in the application of recycled glass, were found on both production processes. It is proposed to impose more stringent taxation on production in proportion to the volume of natural resources applied in the manufacturing process of these packages, stimulating the production process of glass containers with less environmental impact and prestige to the principle of protector-recipient, with the preservation of the State's budget-financial balance.

Keywords: Glass containers for beverage packaging; taxation; recycling; protector-receiver principle.

1 - INTRODUÇÃO

O consumo exacerbado da sociedade além de gerar a degradação ambiental pela exploração dos recursos naturais conduz a outro efeito negativo que é a geração de resíduos sólidos, cujo grande desafio da sociedade moderna é o equacionamento da geração excessiva de resíduos e o depósito em aterros sanitários, notadamente os resíduos domiciliares em razão do aumento de sua geração, ausência de gerenciamento adequado e comprometimento dos aterros sanitários.

Dentre os resíduos pós consumo este trabalho procede abordagem das embalagens de vidro destinadas ao envase de bebidas, que apesar de serem consideradas geradoras de menor impacto ambiental em razão de suas características físicas e mecânicas, tem aplicação reduzida em relação a materiais como alumínio, plástico e PET, representando aproximadamente 4,86% do total de embalagens disponibilizadas no mercado (ABIVIDRO, 2012 apud LANDIM et al. 2016).

O Brasil produz em média 980 mil toneladas de embalagens de vidro por ano, usando cerca de 45% de matéria-prima reciclada na forma de cacos, sendo uma parte deles é decorrente do refugo nas fábricas e parte retornou por meio da coleta seletiva. Deste montante, cerca de 50% foi destinada a produção de embalagens (frascos, garrafas, potes), demonstrando a grande representatividade desta espécie de produto para os fabricantes de vidro. (CEMPRE, 2017).

As embalagens de vidro apresentam características que lhe são exclusivas, a saber: a) infinitamente reciclável; b) as embalagens podem ser retornáveis, ou seja, destinadas para a mesma finalidade para qual foi concebida; c) reutilizável, no sentido que podem ser empregadas para outras finalidades (CESAR et al. 2004).

Entretanto, a efetiva reciclagem do material pós uso ainda representa um desafio para o setor. Segundo dados disponibilizados no site do CEMPRE aproximadamente 47%, em peso, das embalagens de vidro foram recicladas em 2011 no Brasil, somando 470 mil ton/ano. Desse total, 40% é oriundo da indústria de envase, 40% do mercado difuso, 10% do de bares, restaurantes, hotéis e 10 % do refugo da indústria.

Por outro lado a comparação dos índices de reciclagem do vidro (47%) com outros materiais como, por exemplo, do PET (58%) e do alumínio (98%), verifica-se que o patamar de reciclagem do material, apesar das vantagens ambientais, carece de incentivos e, sinaliza para o enfrentamento de dificuldades e entraves(CEMPRE,2018).

Na Alemanha, o índice de reciclagem em 2010 foi de 87 %, correspondendo a 2,6 milhões de toneladas, na Suíça o índice foi de 95% e nos EUA 40% (CEMPRE, 2018).

O baixo índice de reciclagem das garrafas de vidro destinadas ao envase de bebidas tem como principais fatores que dificultam a reciclagem a existência de contaminantes que compromete a qualidade do caco, a necessidade de segregação por cor e os elevados custos da logística reversa. (JAIME, 2007).

O baixo preço praticado pelos depósitos para as embalagens de vidro pós consumo desestimula a coleta deste material pelas cooperativas e catadores informais e, portanto, evidencia a falta de sustentabilidade econômica da base da cadeia de reciclagem. Segundo dados do CEMPRE, (2017) os preços praticados pelos depósitos de material reciclável em 2017 no Município de São Paulo, para o vidro foi R\$ 0,15/kg para o material limpo, enquanto que o alumínio o valor pago foi R\$ 3,50/kg.

A partir da Lei 12.305/2010 que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, a reciclagem e um mecanismo de promoção do gerenciamento e gestão de resíduos sólidos.

Nesse sentido, pretende-se analisar a possibilidade de fomentar os processos de reciclagem e reutilização de embalagens de vidro para bebidas por meio da tributação aplicada

à luz do Princípio do Poluidor-Pagador, promovendo a sustentabilidade econômica destes processos.

Apresenta como objetivo específico caracterizar o atual cenário da tributação incidente sobre as embalagens de vidro destinadas a bebidas, considerando a utilização de matérias-primas virgens e os processos de reciclagem.

2 - PRINCÍPIO DO PROTETOR-RECEBEDOR

A Lei 12.305/2010, instituidora da Política Nacional de Resíduos Sólidos, estabeleceu no artigo 6º os princípios estruturantes dessa política, consagrando no inciso II, conjuntamente com o princípio do poluidor-pagador, o princípio do protetor-recebedor. Referido princípio é complementação lógica e ao mesmo tempo inversa do princípio do poluidor pagador, não sem razão estarem previstos conjuntamente. Ribeiro (2009) ensina que o escopo deste princípio é recompensar economicamente aquele que atua de forma a preservação do meio ambiente, estimulando a preservação de recursos naturais.

No mesmo sentido, leciona Frederico Augusto Di Trindade Amado:

Haveria uma espécie de compensação pela prestação dos serviços ambientais em favor daqueles que atuam em defesa do meio ambiente, como verdadeira maneira de se promover a justiça ambiental, a exemplo da criação de uma compensação financeira em favor do proprietário rural que mantém a reserva florestal legal em sua propriedade acima do limite mínimo fixado em lei. Além de benefícios financeiros diretos a serem pagos pelo Poder Público, também é possível a concessão de créditos subsidiados, redução de base de cálculo e alíquotas de tributos, ou mesmo a instituição de isenções por normas específicas. No Brasil, ainda são tímidas as medidas nesse sentido, mas é possível identificar a sua presença quando o artigo 10, parágrafo 1º, II da Lei 9393/1996, excluiu da área tributável do Imposto Territorial Rural alguns espaços ambientais especialmente protegidos” (AMADO, 2011, p. 56).

Os princípios do poluidor-pagador e princípio do protetor-recebedor são faces distintas da mesma moeda, voltando-se a face do princípio do poluidor-pagador para atividades nocivas ao meio ambiente e a face do princípio do protetor-recebedor para aqueles que desenvolvem atividades afinadas com a proteção ambiental.

O artigo 44, I da Lei 12.305/2010 é expressão normativa do princípio do protetor-recebedor ao indicar ao poder público nos planos federal, estadual e municipal a concessão de incentivos fiscais, financeiros e creditícios para a atividade de reciclagem de resíduos sólidos.

Sob outra perspectiva, para que tais atividades tenham desoneração tributária e que sejam promovidos incentivos, mister que o Estado seja dotado de recursos financeiros necessários a assegurar o equilíbrio orçamentário-financeiro, portanto, invocando o face do poluidor-pagador, atividades com maior impacto ambiental devem ser proporcionalmente tributação de forma mais rigorosa.

3 - TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO ECONÔMICO

É inerente ao conceito de tributo previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966 que a tributação consiste em uma atuação compulsória do Estado por meio de exigência econômica destinada a atividades lícitas, ou seja, não constitui sanção para o exercício

de atividades ilícitas, justificando a inserção no dispositivo acima citado da expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”.

Peixoto (2013) alerta para o cuidado a ser observado pelo Estado no tocante a instituição de tributos, pois caso o agente econômico que desenvolve atividade de forma ambientalmente correta sofrer a imposição de maiores encargos, tal medida o forçará a compensar esse maior custo ao longo do processo de produção, podendo até mesmo atuar de forma contrária à legislação com o objetivo de preservar a sustentabilidade econômica de sua atividade.

É pertinente a menção ao princípio da escolha racional, no sentido que as decisões dos agentes econômicos são orientadas pela relação custo-benefício. (PEIXOTO, 2013). Este primado do direito econômico que está intimamente ligado com a criação da tributação ambiental orientada segundo os princípios do poluidor-pagador e protetor recebedor, cabendo ao Estado proceder a instituição deste tributo de forma racional para promover a alteração comportamental, assegurando ao agente econômico caminhos de atender ao anseio estatal, esquivando-se do tratamento mais rigoroso.

A tributação orientada pelo princípio do protetor-recebedor atende ao princípio da eficiência do direito econômico. O Estado fornecendo oportunidades de escolha ao agente econômico entre o tratamento tributário menor rigoroso em decorrência da geração de menor impacto ambiental e, de forma contrária, instituição de tributação mais incisiva em relação a atividade de maior impacto ambiental, sem cercear sua livre iniciativa, ao mesmo tempo estabelece uma política de arrecadação de recursos e mecanismo capaz de promover um ganho socioambiental.

Pigou apud Peixoto (2013) por meio de sua já mencionada teoria da Bem Estar da Economia, (The Economics of Welfare) visa coibir a privatização dos lucros e socialização das perdas, no sentido de que a apropriação de recursos naturais traduz-se em um enriquecimento a custo da sociedade que, caso inexista regulamentação da atividade produtiva, suportará os efeitos negativos da atividade do agente econômico sem a imposição a este dos efeitos negativos do seu comportamento.

A declaração final elaborada na Conferência da Organização das Nações Unidas para o Meio Ambiente, realizada em 1992 no Rio de Janeiro, constou proposta pelos países participantes da conferência de adoção de um sistema de tributos ambientais visando a geração de recursos para custear os serviços públicos ambientais e incentivar a alteração de comportamento dos contribuintes voltada para a proteção ao meio ambiente (RIBEIRO et al., 2011).

Nabais (2008) esclarece em sua obra “Tributos com fins Ambientais” a possibilidade de emprego das regras do Sistema Tributário com o objetivo de regulação ambiental por meio de duplo modo de atuação da tributação com finalidade ecológica, por um lado instituindo tributos ambientais e por outro, benefícios fiscais.

É assente a crítica a majoração de tributos em relação a atividades degradantes ao meio ambiente sob a alegação de que a maior arrecadação do Estado legitimaria a atividade danosa ao meio ambiente e, dessa forma, serviria como pedestal para os agentes econômicos promoverem a degradação do meio ambiente.

Em relação a atividades ilícitas a tratativa por parte do Estado não pode ser por meio de instrumentos econômicos, mas pelo sistema de comando e controle, proibindo o agente econômico de realizar determinada atividade, ao passo que a tributação ambiental não possui um caráter punitivo, mas tão somente reparador dos prejuízos socioambientais e indutor para a prática de atividades com menor impacto ambiental (NUNES et al, 2010).

Paulo Henrique Amaral sustenta que em relação a atividades nocivas ao meio ambiente a incidência do tributo como natureza ambiental deve ser forte para tornar proibitivo o exercício daquela atividade, interferindo no mercado no que toca ao desenvolvimento daquela atividade. (AMARAL, 1997).

Tibério Carlos Roberto Pinto esclarece a adequação da tributação como meio de intervenção na economia para promover a proteção ao meio ambiente, pois promovem a indução a comportamento gerador de menor impacto ambiental, onera o agente econômico que opta em persistir em práticas mais impactantes, e ao mesmo tempo assegurando a sustentabilidade econômica do Estado (PINTO, 2010).

Gordilho ressalta a eficiência da tributação ambiental como mecanismo de internalização dos custos sociais:

A tributação ambiental, quando utilizada de uma forma racional, é, sem dúvida, um dos mais eficazes instrumentos de intervenção estatal para induzir a atividade econômica em direção ao desenvolvimento sustentável, substituindo a relação custo-benefício pela relação custo-benefício social, invertendo, assim, a lógica perversa que impõe a partilha social dos dados ambientais e o usufruto privado dos lucros. (GORDILHO, 2008, p. 106)

Joana Franklin de Araújo, estudando os relatórios da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), acena para a necessidade de redução da alíquota de tributos incidentes sobre o consumo que tenham sido concebidos a partir de processo sustentável, especialmente IPI e ICMS, visando torna a tributação mais eficiente, notadamente quando o processo sustentável de fabricação do produto de consumo importe em eficiência energética. (ARAÚJO, 2014).

4 - ATUAL TRIBUTAÇÃO NO BRASIL SOBRE AS EMBALAGENS DE VIDRO E SEUS INSUMOS

Visando estabelecer critérios seguros quanto a tributação sobre as embalagens de vidro destinadas ao envase de bebidas, considerou-se tão somente os tributos de natureza real, que segundo Alexandre, (2011) levam em consideração somente produto, serviço ou patrimônio, independentemente de quem seja a pessoa do contribuinte, ou seja, não consideram em sua base de cálculo aspectos subjetivos do contribuinte, incidindo de forma objetiva, tomando em consideração o objeto tributado (ALEXANDRE, 2011).

A partir da detida análise da legislação tributária, considerando apenas os tributos de natureza real, constatou-se que no tocante a embalagens de vidro para bebidas e seus insumos tem incidência o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), nos termos da Lei Federal 4.502/1964, Decreto 7.212/2010 e a TIPI 2017 (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados) a Lei Complementar Federal 87/1996 que estabelece regras gerais sobre o ICMS e o Decreto 45.490/2000 do Estado de São Paulo desse tributo.

Não há a incidência de IPI pela ausência de processo de industrialização quanto às matérias primas virgens destinadas a fabricação do vidro. No tocante ao ICMS, considerando a alíquota interna do Estado de São Paulo, que em relação às matérias-primas virgens do vidro sofrem a incidência de ICMS de 12% em cada operação de circulação da mercadoria. Em relação ao caco de vidro destinado à reciclagem a transferência desse produto para o fabricante implica na incidência de ICMS com alíquota de 18%. Em relação às embalagens incide a alíquota de 15% de IPI e 18% de ICMS, independentemente dos insumos utilizados.

5 - MATERIAIS E MÉTODOS

Foi procedido levantamento de dados secundários perante o banco de dados da CAPES

- Portal Periódicos, <http://www.periodicos.capes.gov.br>, SciELO - Scientific Electronic Library Online, portal <http://www.scielo.org>, Google Acadêmico, <http://scholar.google.com.br> e Science Direct, pelo portal <https://www.elsevier.com>.

Na análise comparativa do atual cenário da tributação incidente sobre as embalagens de vidro destinadas ao envase bebidas, considerando a utilização de matérias-primas virgens e os processos de reciclagem, procedeu-se a verificação do volume de vidro reciclado no Brasil, obtidos junto a Abividro, (2012) e a discrepância em relação aos patamares europeus verificados em publicação da Federação Europeia de Embalagens de Vidro FEVE, apud Pereira, (2014) que apresenta níveis de reciclagem superiores, visando identificar e compreender as razões de realidades diferentes. Realizou-se o estudo dos processos produtivos de fabricação de embalagens de vidro considerando o consumo de energia, recursos naturais e emissão de CO₂, e a redução destes elementos em razão do emprego do vidro reciclado no processo de fabricação de embalagens, com ênfase na redução do consumo de energia elétrica, a partir de dados fornecidos pelo IPEA (2010).

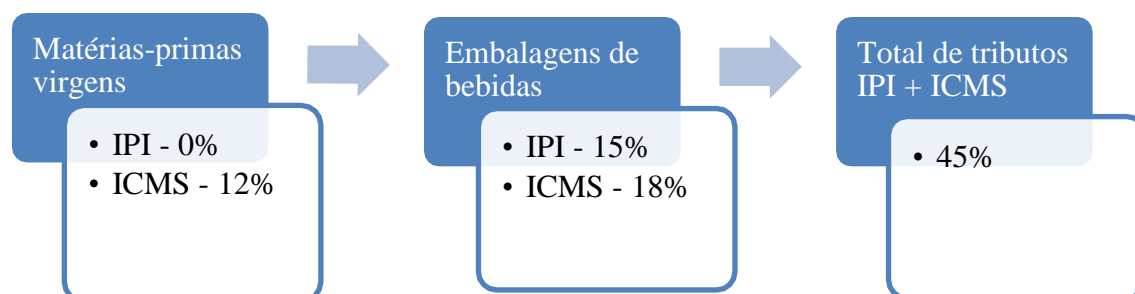
A análise da atual tributação sobre embalagens de vidro deteve-se aos tributos de natureza real. Neste sentido foram abordadas a Lei Federal 4.502/1964, Decreto 7.212/2010 e a TIPI 2017 (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados) Decreto 7.619/2011 e Medida Provisória 656/2014, convertida na Lei 13.097/2015 no tocante ao IPI e no tocante ao ICMS a Lei Complementar Federal 87/1996 que estabelece regras gerais sobre esse tributo e o Decreto 45.490/2000, Convênio ICMS-88/91, cláusula primeira, com alteração do Convênio ICMS-103/96 do Estado de São Paulo que traz especificidades do ICMS sobre a incidência e não incidência tributária, alíquotas e isenções em relação às matérias-primas virgens destinadas à fabricação de embalagens de vidro e do caco de vidro. Procedeu-se a abordagem das alíquotas do ICMS, que é tributo estadual, segundo a legislação do estado de São Paulo, pela impossibilidade de abordar cada ente federado. Deste modo foram apenas considerados os impostos IPI (imposto sobre produtos industrializados) e ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), desconsiderando outros tributos incidentes sobre a obtenção de receita e utilizam o valor do faturamento como aspecto quantitativo do tributo, o que conduziria a um campo de incertezas a consideração destas contribuições.

Foram elaborados formulários direcionados a fabricantes de embalagens de vidro, fabricantes de bebidas e entrevistas perante cooperativa de reciclagem e depósito de sucata.

6 - RESULTADOS E DISCUSSÃO

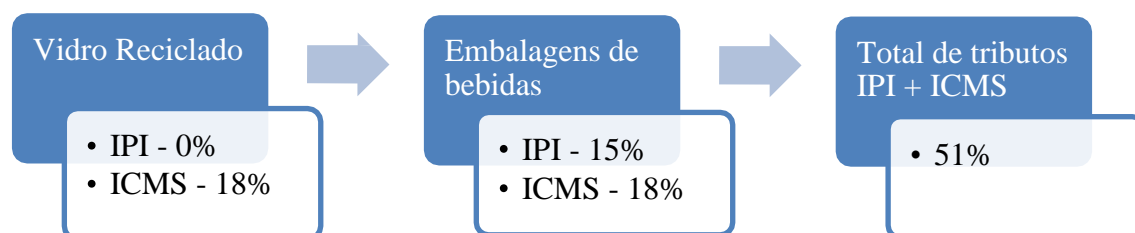
Constatou-se a partir de pesquisa da legislação que os insumos sofrem a incidência de ICMS, dentre os quais se enquadra o caco de vidro e as matérias-primas virgens (areia sílica, barrilha, feldspato e calcário), verificando-se que a alíquota do ICMS em relação às matérias-primas virgens acima indicadas é de 12% em geral, frente à alíquota de 18% sobre o caco de vidro, o que reflete distorção do sistema tributário no sentido de gerar desestímulo da reciclagem. Tomando em consideração nominalmente a tributação incidente, verifica-se o desajuste em relação aos princípios do poluidor-pagador e protetor-recebedor. No tocante ao IPI, a distorção apontada também prevalece ao ponto que as embalagens, independentemente do emprego de vidro reciclado, tem incidência da alíquota de 15%. Os quadros 1 e 2 reproduzem a incidência de IPI e ICMS.

Quadro 1: Incidência de tributos ao longo da cadeia de fabricação de embalagens de vidro com matérias-primas virgens



Fonte: O autor.

Quadro 2: : Incidência de tributos ao longo da cadeia de fabricação de embalagens de vidro através da reciclagem



7 - CONCLUSÕES

A análise da carga tributária aplicada aos processos de fabricação e reciclagem de embalagens de vidro utilizadas para o envase de bebidas demonstrou evidenciar a existência de distorção do princípio do poluidor pagador. O processo de fabricação com aplicação do vidro reciclado tem a incidência de 51% de tributos sobre os insumos e produto final. Já processo produtivo exclusivamente ou com predominância de aplicação de recursos naturais a tributação é 45%. Ressalta que se tratam de valores nominais e absolutos, sem a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS justificada pela inexistência de abordagem das fases de circulação dos insumos e embalagens.

A instituição da tributação calcada no princípio do protetor-recebedor ao tempo que desonera a atividade geradora de menor impacto ambiental onera a atividade mais impactante e assegura ao Estado a obtenção de recursos financeiros aptos a investimentos para incentivos da reciclagem e reutilização, contribuindo para o custeio da implantação de outros instrumentos econômicos, especialmente depósito-reembolso a ser implantado de forma complementar à tributação ambiental e incentivos fiscais e creditícios à reciclagem.

REFERÊNCIAS

ABIVIDRO. Disponível em: <http://www.abividro.org.br>. Acesso em: 16/10/2017.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. Rio de Janeiro. Forense. São Paulo. Método. 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

CEMPRE. 2017. Disponível em: <http://cempre.org.br/artigo-publicacao/ficha-tecnica/id/6/vidro>. Acesso em: 26/06/2017.

CESAR, Ana Paula; PAULA, Débora Almeida; KROM, Valdevino. **A importância da reciclagem do vidro. São José dos Campos**, p. 642/645. 2004. Disponível em: www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2004/trabalhos/inic/pdf/IC6-17.pdf. Acesso em: 04/09/2017.

COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil**. Lusíada. Direito e Ambiente, Lisboa, n.º. 2/3. 2011. Páginas 329 a 348. Disponível em: <http://revistas.lis.ulusiada.pt>: Acesso em: 13/04/2017.

JAIME, Sandra Balan Mendoza. **ACV de Embalagem de Vidro para Sistemas Retornável e Descartável**. In: COLTRO, Ieda. Avaliação do Ciclo de Vida como Instrumento de Gestão. CETEA/ITAL - ISBN 978-85-7029-083-0 (on-line) Vol. 1. Campinas, p. 26/32. Disponível em: http://www.academia.edu/7778900/ACV_de_embalagens_de_vidro. Acesso em: 05/09/2017.

MILARÉ, Edis. **Direito do Meio Ambiente**. 2ª. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e meio ambiente: O tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica**. Tese (Doutorado em Direito). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011. Disponível em <http://pct.capes.gov.br/teses/2011/31004016015P4/TES.PDF>. Acesso em: 19/05/2017.

ONU, **Conferência sobre Mudanças do Clima, ECO 92**. Disponível em: www.mma.gov.br/clima/convencao-das-nacoes-unidas. Acesso em 10/05/2017..

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. **Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, v.20, n.103, p. 321-346, mar./abr. 2012