

Autor: Edson Luciani de Oliveira – SINDAFEP/PR

TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA NO BRASIL: NOVAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO PELO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE VISANDO A PROTEÇÃO AMBIENTAL E A EVOLUÇÃO NACIONAL

RESUMO

Em tempos de carência e alto custo energético, o presente estudo objetiva examinar como poderia ser tratada a tributação da energia no Brasil com vistas a proteção ambiental tendo a extrafiscalidade como ferramenta de estudo. Nota-se, neste quadro, um problema do ponto de vista tributário brasileiro: existe pouca preocupação com a tributação da energia, dada a falta de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais extrafiscais ambientais e que promovam a evolução tecnológica e econômica nacional. Observa-se, ainda, neste ambiente de insuficiências de normas extrafiscais tributárias, a falta de elementos éticos normativos solidários na visão doutrinária tradicional apegada ainda ao descritivismo da norma com distanciamento dos princípios advindos de outras áreas jurídicas, como a ambiental. As doutrinas e experiências tributárias estrangeiras, porém, abrem espaço para outros temas como o da extrafiscalidade, cuja instrumentalidade pode ser importante não só e principalmente para a proteção ambiental, como também para a inovação tecnológica, implicando na obtenção de uma melhor distribuição da cobrança tributária, aliviando a área trabalhista e das sociedades com a devida neutralidade na arrecadação. Como método, dedutivamente serão contestadas preocupações, aqui chamadas hipóteses (desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, falta de previsão constitucional expressa para a criação de um tributo ecológico devido às competências tributárias existentes, impossibilidade de tributação ambiental como sanção de ato ilícito, desrespeito à liberdade e propriedade), para se chegar a conclusões e casos concretos. Serão consideradas as previsões tributárias para as variadas fontes de geração da energia, como a hidrelétrica e pelo uso do petróleo, dentre outras. Mas serão observadas também as atividades econômicas e previsões tributárias que possam ter relação com a energia, embora não tenham vinculação direta com sua geração. A energia é matéria de extrema importância em qualquer proposta de reforma tributária em razão dos recursos tributários envolvidos, pelo fato de estar presente em praticamente todas as atividades da sociedade e porque sua utilização pode impactar (negativa ou positivamente) o meio ambiente. Chegou-se à conclusão principal que é possível se pensar em um novo quadro tributário brasileiro pela extrafiscalidade ambiental à luz do princípio da solidariedade e das experiências internacionais principalmente na seara da energia.

Palavras chave: Tributação da Energia. Alteração Constitucional Brasileira. Experiências Internacionais.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1. MARCOS DE ESTUDO, A EXTERNALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE	5
1.2 ÉTICA, DIREITO TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIOS AMBIENTAIS	7
1.2.1 Princípio poluidor-pagador.....	9
1.2.2 Princípio da permissividade	10
1.2.3 Princípios da precaução e da prevenção	10
1.2.4 Princípio do progresso ecológico	11
2 ENERGIA. SUA IMPORTÂNCIA E ABRANGÊNCIA	12
3 QUADRO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E A ENERGIA	15
4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E SUA RELAÇÃO COM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	18
4.1 ELEMENTOS HISTÓRICOS SOBRE O ESTUDO DO TEMA DA SOLIDARIEDADE.....	19
4.2 SOLIDARIEDADE SOB O PONTO DE VISTA JURÍDICO.....	22
4.3 CONTESTAÇÕES E PONDERAÇÕES ÀS PRINCIPAIS HIPÓTESES E PREOCUPAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL	25
4.3.1 Hipótese 1: um tributo ecológico/extrafiscal ou mesmo um tributo ordinário (já existente no rol da Constituição Brasileira) mas com fortes elementos extrafiscais não respeitaria o princípio da capacidade contributiva e da igualdade. Dessa forma, desnaturaria o aspecto tributário arrecadador, e assim não poderia ser considerado como tributo, já que não cumpriria sua função original carecendo de legitimação constitucional.	26
4.3.2 Hipótese 2: a demarcação de nova hipótese de incidência tributária não prevista expressamente na Constituição Brasileira para um novo imposto ecológico. Impossibilidade de implantação de um tributo eminentemente ecológico	33
4.3.2.1 Competência Legislativas na Constituição Brasileira. As competências Ambiental e Tributária	34
- Imposto sobre emissões quantificadas (Gás Carbônico - CO ₂ , por exemplo)	38
- Imposto sobre produtos (Caso dos impostos sobre a energia).....	38
- Imposto sobre a extração de recursos naturais.....	39
4.3.2.2 Espécies tributárias atuais — impostos ordinários, taxas, contribuições (sociais e de melhoria) — para a proteção ambiental.....	39
4.3.2.2.1 Impostos ordinários	40
4.3.2.2.2 Taxas.....	50
4.3.2.2.3 Contribuições de melhoria.....	56

4.3.2.2.4 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE Combustíveis).....	59
4.3.2.2.5 Qual seria então a espécie tributária mais adequada para a tributação ambiental?	60
4.3.3 Hipótese 3: a tributação ambiental não deve ser utilizada como sanção de ato ilícito (art. 3o, do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966) pelo princípio de “quem contamina paga”	61
4.3.4 Hipótese 4: a tributação ambiental deve respeitar a liberdade e a propriedade	65
5 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	71
5.1 CHINA.....	73
5.2 PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA	75
5.2.1 Alemanha.....	79
6 POSSIBILIDADES E PROPOSIÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL DA ENERGIA NO BRASIL	82
7 CONCLUSÕES	86
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	88

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é examinar como é e como poderia ser tratada a tributação da energia no Brasil com vistas à proteção ambiental e evolução econômica e tecnológica nacional pela extrafiscalidade e pelo princípio da solidariedade, tendo-se em conta, ainda, as experiências internacionais já catalogadas.

Serão consideradas aqui as previsões tributárias para as variadas fontes de geração da energia, como a hidrelétrica, petróleo¹, biocombustíveis, etc. Mas serão observadas também as atividades econômicas e previsões tributárias que possam ter relação com a energia, embora não tenham vinculação direta com sua geração.

O tema é justificado porque, pelo menos do ponto de vista constitucional tributário brasileiro, existe pouca preocupação com a tributação da energia e seus impactos ambientais.

- Experiências e dados internacionais

Conforme a Agência Internacional de Energia² (AIE), cerca de 1,3 bilhão de pessoas (em torno de 20% da humanidade) continua sem acesso à eletricidade e 2,6 bilhões (em torno de 37%) não têm acesso à água³ limpa.

É fundamental dizer que embora sejam os Estados Unidos⁴ (mesmo concedendo grandes incentivos fiscais, com fundos financeiros, sistemas de depósito e reembolso e permissões negociáveis de contaminação), com percentual de 17,7%, e a China⁵, com o percentual de 23,8%, os países que

¹ As reservas atuais de petróleo supõem um volume equivalente ao consumo de quarenta anos no ritmo da atual demanda mundial (MENÉNDEZ PÉREZ; FEIJÓO LORENZO, 2005, p. 63).

² Ver *World Energy Outlook 2012*. Agência Internacional de Energia (AIE) (2012, p. 29).

³ i) Como lembra Soares (2001, p. 54, nota de rodapé no 160): "O princípio de 'Quem Contamina Paga' evoluiu, assim, para o princípio de 'Quem Usa os Recursos Paga'", pelo princípio mais abrangente da responsabilização; ii) No Brasil, a cobrança pelo uso da água de rios usada por grandes indústrias e consumidores já está implantada nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Paraíba e em rios de domínio de União, nas bacias hidrográficas do Piracicaba-Capivari-Jundiá (PCJ), Paraíba do Sul, São Francisco. Ver: Paraná vai cobrar água usada por indústrias e grandes usuários. Agência de Notícias do Paraná, Curitiba, 29 out. 2013. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=76378>>. Acesso em: 23 dez. 2013; iii) Embora a Lei nº 9.433, de 1997 (Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos) não seja recente, o Paraná começou a cobrar pelo uso da água dos rios somente em 2013. Ver: FÉLIX, Rosana. Grandes Usuários começam a pagar pelo uso da água no PR. Gazeta do Povo, Curitiba, 02 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vidaecidadania/conteudo.phtml?tl=1&id=1422007&tit=Grandes-usuarios-comecam-a-pagar-pelo-uso-da-agua-no-PR#ancora>>. Acesso em: 23 dez. 2013; iv) Interessante destacar os artigos iniciais da referida Lei nº 9.433/97: Art. 1º A Política Nacional de Recursos Hídricos baseia-se nos seguintes fundamentos: I - a água é um bem de domínio público; II - a água é um recurso natural limitado, dotado de valor econômico.

⁴ Sobre a atual tributação da energia nos Estados Unidos, ver Marta Villar Ezcurra (2012, p. 134) e sobre as experiências históricas e iniciativas financeiras para proteção do meio ambiente neste país, ver também Rozas Valdés (2002) e Remedios Salabert, Pérez e Bueno Cano (2008).

⁵ Na China não existe propriamente nenhum imposto ambiental — o instrumento mais relevante seria a taxa de descarga de matéria orgânica. Para saber mais sobre o método utilizado em tal taxa, ver Jinnan Wang et al (2012). Sobre eventual implantação de um imposto sobre emissão de carbono na China, ver Mei e Gao (2012) e sobre Reforma

mais emitam gás carbônico (os dois países juntos totalizaram 41,5% das emissões mundiais de gás carbônico em 2010⁶), vários países, notadamente europeus⁷, desde a década de 1990, vêm implantando as chamadas reformas fiscais verdes e a energia se constitui no aspecto mais relevante da tributação ambiental (HERRERA MOLINA e CARBAJO VASCO, 2005, p. 158). Os relatórios⁸ fornecidos pelas agências internacionais apontam dificuldades, mas também aspectos positivos surgidos das experiências internacionais aqui expostas, as quais podem ser aproveitadas pelo Brasil com as devidas adequações. Pode-se afirmar que a experiência alemã⁹, como aqui será mostrada, foi bem sucedida. E embora sofra constantes avaliações e críticas, a tributação ambiental da Espanha¹⁰ também está bastante desenvolvida, em virtude das experiências implantadas neste país por suas comunidades autônomas¹¹.

Serão ainda utilizados dados estatísticos, históricos, visitando-se as experiências e normas de vários países, tendo-se a certeza de que a argumentação jurídica hoje passa pela análise de casos concretos e não pode ficar adstrita a concepções apenas formais, sem conexão com a concretude do fato.

Este trabalho tem uma visão propositiva do Direito (característica, aliás, marcante do Direito Econômico¹²) e não apenas descritiva, pois quer se mostrar que a análise jurídica é preponderante, mas não pode ficar imersa em pessimismos, argumentos e projeções distantes da realidade das experiências já catalogadas em outros países. São citados casos úteis, adaptáveis ao panorama brasileiro e de suma importância, particularmente, relacionadas ao Direito Ambiental, ramo jurídico que

Tributária Ambiental Xiaoqing, Chazhong e Zhanfeng (2013).

⁶ Ver *CO2 Emissions from fuel combustion 2012*. Agência Internacional de Energia (AIE) (2012, p. xv).

⁷ As principais medidas iniciais de proteção ambiental na Europa até 2002 podem ser examinadas em Herrera Molina (2002, p. 305-314) que observou em detalhes a Alemanha e em Yábar Sterling (2002a, p. 314-326) que cuidou da Bélgica, Dinamarca, França, Itália e de outros países. Informações atualizadas e resumidas sobre as três gerações de Reformas Fiscais Verdes na Europa de 1991 a 2012 podem ser vistas em Gago Rodríguez e Labandeira Villot (2013, p. 172).

Na vizinha Argentina as províncias e municípios têm certa autonomia para a tributação ambiental e existe escassa atividade em âmbito nacional; todos os níveis de governo deste país detêm competências fiscais para ditar gravames ecológicos em maior ou menor medida, conforme Salassa Boix (2013, p. 58 e 76). Os mais diversos países desde a década de 1990 demonstram preocupação com o meio ambiente, considerando a tributação ambiental importante para ajudar a encontrar soluções. Por exemplo, sobre o Quênia pode ser consultado em Ayoo e Jama (1999, p. 301-318) e sobre a Tanzânia ver Kayarara (1999, p. 319-330).

⁸ Para apreciar as conclusões da política tributária ambiental dadas por diversas experiências internacionais, ver *Taxation, Innovation and the Environment*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2010, p. 136-138).

⁹ Ver Adolf (2013, p. 88-89) e Görres (2006, p. 213).

¹⁰ Em particular no setor de tributação da energia, consultar Calleja Mediano (2013). Em um sentido mais amplo de tributação ambiental, ver Duran Cabré e Gispert Brosa (2008).

¹¹ Sobre problemas e soluções mais recentes, ver Chico de la Cámara (Dir.); Ruiz Garijo (Coord.) (2012).

¹² “O Direito Econômico consegue adaptar-se às alterações socioeconômicas, garantindo-lhes a eficácia de sua força normativa, com base no dever institucional. Pode-se inferir que o direito econômico (noção prescritiva), embora não se confunda com o Direito da Economia (noção descritiva), abrange aspectos importantes deste, em relação interativa e dinâmica” (FEITOSA, 2012, p. 28).

busca permanentemente elementos de concreta eficácia.

- Princípio da solidariedade e visão propositiva do Direito

Nota-se que basicamente o estudo do Direito Tributário Brasileiro tem sido examinado, metodologicamente¹³, pelo prisma estritamente fiscal, onde o princípio da capacidade contributiva, por seu viés econômico (renda, consumo e patrimônio)¹⁴, protagonista do cenário do pensamento nacional, acaba, muitas vezes, por ser a única chancela ou premissa legitimadora de qualquer ideia relacionada ao quadro constitucional. Ao lado desta situação se nota a primazia do estudo descritivo da estrutura formal das regras jurídico-tributárias, sem se dar o devido valor a outros princípios ou, ainda, a experiências internacionais concretas baseadas em ordenamentos similares ao brasileiro. Entende-se, aqui, que não se podem aquilatar alterações no quadro constitucional apenas com o Direito já estabelecido, positivado.

Só não se podem projetar alterações jurídicas concretas constitucionais quando estas venham a agredir as chamadas cláusulas pétreas (art. 60, § 4º) em um quadro de normalidade institucional. Dada esta última e única premissa, qualquer alteração poder ser proposta e, repita-se, o exame não pode ser efetuado apenas em razão do Direito positivado, mesmo fundamentado em teorias consagradas. Aliás, a revitalização do Direito Tributário não pode ser observada por uma única teoria.

Desnecessário repetir aqui o que todos sabem: é necessário e urgente reformular o sistema tributário brasileiro. E, adiante-se, que este trabalho não tem o compromisso em entender que o aumento da arrecadação seria um sinal positivo e único de uma eventual reforma tributária verde.

E caso se pense em uma reforma tributária verde no Brasil, o tema da energia deve ser central, conforme será visto neste trabalho.

A este respeito, Gago Rodrigues e Labandeira Villot (2013, p. 170-171, tradução nossa) fazem um pequeno resumo da conveniência dos impostos energéticos ambientais para a Espanha:

Os argumentos que sustentam este novo rol são importantes e têm sido apontados por numerosos comentaristas e acadêmicos. Os impostos energéticos ambientais são instrumentos "custo-eficientes" que garantem um nível de qualidade ambiental a um custo mínimo e dão solução ao problema da informação assimétrica presente na política ambiental convencional (o regulador não conhece as possibilidades técnicas e econômicas de descontaminação dos agentes e estes não têm motivos para revelá-las). Além da denominada eficiência estática, os impostos energéticos ambientais incorporam um incentivo contínuo à adoção de novas tecnologias e processos produtivos que levam a uma menor deterioração ambiental no futuro (eficiência dinâmica), têm uma considerável capacidade arrecadadora e admitem fórmulas de desenho simples a partir dos impostos existentes. No

¹³ "A Metodologia Jurídica não é nem 'Lógica jurídica formal', nem 'instrução sobre a técnica de casos'. A metodologia não pode tratar de estabelecer regras fixas que bastariam seguir para caminhar seguro na aplicação de normas jurídicas. A interpretação e tudo que esta leva consigo não é uma atividade que possa ser realizada segundo regras fixas; para isso, também é necessário sempre a fantasia criadora do intérprete" (LARENZ, 1994, p. 239, tradução nossa).

¹⁴ "É forçoso reconhecer que a vinculação da regra jurídica [fato impositivo] do tributo ambiental e a contribuição ao gasto público não podem se identificar exclusivamente com indicadores típicos econômicos derivados do mercado tais como renda, patrimônio e consumo" (ROSEMBUJ, 2013, p. 167, tradução nossa).

marco de um modelo de Reforma Fiscal Verde, esse tipo de imposto poderia ser o instrumento apropriado para mover a carga fiscal do trabalho, da renda e da poupança para a contaminação e a intensidade energética, desde a imposição direta e indireta dos bens e serviços "bons" e "maus". Esta foi a ideia simples que inspirou os primeiros modelos desse tipo: nova imposição energético-ambiental e uma substituição para reduzir a imposição direta, em um marco arrecadador neutro.

Mas os anseios sociais, consubstanciados nos dispositivos constitucionais, reclamam uma nova postura que deve ser alçada por princípios e teorias não exclusivamente tributárias, uma vez que, dada a manifesta interdisciplinaridade¹⁵ que se buscou dar a este trabalho, o estudo do Direito Tributário deve respeitar e contar com outras searas do conhecimento científico, como é o caso do Direito Ambiental.

Portanto, procurou-se um elemento que viesse a amalgamar as duas disciplinas jurídicas e suas aparentes discrepâncias metodológicas — preocupações ecológicas, de sustentabilidade, de proteção ambiental ao lado do interesse fiscal, econômico, de manutenção estatal e arrecadação tributária. Esse elemento é o princípio da solidariedade, fundamento necessário e urgente para se ter uma nova visão social, onde os interesses individuais de propriedade, liberdade devem ser respeitados mas, também, sopesados em contraste com interesses ecológicos, ligados ao bem de todos - o meio ambiente.

Nesse contexto, e admitida essa nova visão, a extrafiscalidade ambiental passa a ter um papel fundamental para se atingir os objetivos previstos na Constituição Brasileira, em seu art. 3º e a partir do art. 225, cujo texto é base para qualquer análise tributária ambiental, como será visto.

O presente trabalho se constitui da seguinte forma:

Observação do problema: há uma carência de normas extrafiscais ambientais tanto no âmbito dos comandos constitucionais como no infraconstitucional, e não apenas na seara da tributação da energia.

Ademais, a tradicional doutrina tributária brasileira desenvolve seus estudos por meio da descrição do texto positivado, examinando a quadro das competências constitucionais tributárias (e suas respectivas hipóteses de incidências) que legitimam o Estado Fiscal ou de Arrecadação (balizado pelos indicadores econômicos de renda, patrimônio e consumo). Dessa forma, pela carência de tais normas extrafiscais ambientais que impedem o estudo descritivo do texto positivado e pelo fato dos princípios também não possibilitarem tal descrição, pouco espaço este tipo de doutrina tradicional concede ao estudo da Extrafiscalidade Ambiental, principalmente quando são invocados elementos éticos e princípios como o da Solidariedade.

¹⁵ Tomado o conceito de estudo "interdisciplinar" dado por Ost e Van der Kerchove (2001, p. 36, tradução nossa): "a investigação se produz a partir do campo teórico de uma das disciplinas convergentes, que desenvolve problemáticas que coincidem parcialmente com as que elabora por seu lado a outra disciplina. Trata-se de uma articulação de saberes que gera por aproximação sucessiva, como um diálogo, reorganizações parciais dos campos teóricos convergentes."

Quer se demonstrar que é possível se pensar em um novo quadro tributário brasileiro pela extrafiscalidade ambiental sob a luz do princípio da solidariedade e das experiências internacionais marcadamente na seara da energia.

Serão contestadas hipóteses como: desrespeito ao princípio da capacidade contributiva; falta de previsão constitucional expressa para a criação de um tributo ecológico devido às competências tributárias existentes; impossibilidade de tributação ambiental como sanção de ato ilícito; desrespeito à liberdade e propriedade, para se chegar dedutivamente a conclusões e casos concretos.

1.1. MARCOS DE ESTUDO, A EXTERNALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE

Foi Arthur Pigou¹⁶ quem começou a desenvolver, do ponto de vista econômico, a teoria das externalidades em sua obra *Economics of Welfare* de 1920¹⁷. Ele considerava que os preços de mercado não refletiam o custo social do uso que determinava a contaminação do meio ambiente. **“Internalizar” as externalidades** significa obrigar os agentes econômicos a pagar suas faturas integralmente ou cessar a realização de atividades que prejudiquem o meio ambiente. Em rigor, Pigou explicava, ainda, que podem ser criados benefícios sociais positivos ou desincentivos que aumentem os custos de atividades quando os custos de mercado não reflitam os custos sociais, ou **externalidades**, pelo uso do recurso natural.

Osculati, em obra de 1979, *La Tassazione Ambientale*, faz entender que o raciocínio da proteção ambiental não pode ser posto apenas pelo prisma do custo econômico.

Escreve esse último autor que:

a monetarização completa dos custos ambientais é quase sempre irrealizável e [...] a experiência mostra que a avaliação dos danos provocados pela poluição é quase impossível e comporta um notável grau de aproximação e arbitrariedade em razão de pelo menos três motivos:

- os valores dos danos provocados pela poluição não são proporcionais à concentração da substância nociva existente na água ou em outras partes do meio ambiente;
- os efeitos dos diversos agentes poluidores dificilmente se somam: normalmente interagem de modo que um multiplica a própria periculosidade em razão do outro, ou o contrário, de modo que um neutralize o outro;
- os danos à saúde, à paisagem, e outros bens privados do preço de mercado (bens incomensuráveis) não podem ser avaliados como grandeza ou conceitos exclusivamente econômicos, mas requerem uma explicitação de juízo de valor social.

[...]

A tributação ambiental deve ser concebida não tanto como um instrumento para internalizar os efeitos e custos externos, função que desempenha, no entanto, pelo menos parcialmente — sobretudo como um meio de realizar a conservação ambiental, em níveis desejáveis, tendo-se em conta as escolhas sociais e econômicas (OSCULATI, 1979, p. 13-14, tradução e grifos nossos).

Mas segundo Rosembuj (1995, p. 66), tomando como base o livro de 1979, *L'ordinamento*

¹⁶ Conforme Rosembuj (1995, p. 81).

¹⁷ Em versão espanhola, *La Economía del bienestar*, 1946.

giuridico finanziario, de Andrea Amatucci, escreveu que fora esse último autor o pioneiro a delinear, desde uma perspectiva jurídico-tributária, certas conexões e relações; pela introdução dos interesses difusos na defesa do bem ambiental e a oportunidade de sua tutela mediante a atividade financeira, sem prejuízo das atuações civis, penais e administrativas, ou ainda, a “inconduta” ambiental como núcleo do pressuposto do fato imponible, ou seja, a integração do fim em seu fundamento: o fato tributário necessariamente deve refletir a finalidade que o legislador persegue. Herrera Molina (2000, p.1) também menciona o mesmo autor italiano, Andre Amatucci, mas por um trabalho de 1975, *Qualità della vità, interessi diffusi e capacità contributiva*¹⁸, pelo qual inicia a análise jurídica da tributação ambiental.

A extrafiscalidade ambiental, no sentido de induzir comportamentos, pode proteger todos os bens relacionados ao meio ambiente. A ideia da extrafiscalidade ambiental é justamente gravar de forma mais onerosa os atos que se quer evitar — e que no campo ambiental seriam os atos de maior impacto negativo — e desonerar os atos que podem promover a proteção ou equilíbrio ambiental, mas na esfera do tolerável e não do ilícito.

Mas o mais importante, no presente item, é buscar o tratamento que pode ser dado juridicamente ao meio ambiente, em virtude de previsão constitucional e entendimentos doutrinários.

A norma-princípio ou norma matriz (SILVA, 2010, p. 52) contida no *caput* do art. 225 da Constituição Federal Brasileira de 1988 cuida do tema do meio ambiente:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Com efeito, a partir deste dispositivo constitucional se pode iniciar o exame jurídico para a proteção do meio ambiente.

É importante que se diga que o tributo ambiental não se destina a ter arrecadação zero; mas também não se fundamenta em capacidade arrecadadora para sua legitimação.

A finalidade da tributação extrafiscal ambiental é a proteção do equilíbrio ecológico ou do meio ambiente. A finalidade dos tributos fiscais, em contrapartida, *grosso modo*, é o suprimento dos gastos públicos.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁹ lembra que a fiscalidade ambiental está relacionada a qualquer imposto cuja hipótese de incidência se considere de

¹⁸ Os temas da solidariedade social e da energia são centrais na referido artigo de Amatucci de 1975 (Ver p. 352-356).

¹⁹ Ver: *More information on environmentally related taxes, fees and charges*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Disponível em: <<http://www2.oecd.org/econinst/queries/taxinfo.htm>>. Acesso em: 29 mar.2013.

especial relevância para o meio ambiente. Ademais, a OCDE²⁰ ainda sugere (no guia da tributação ambiental e políticas de mercado), que a arrecadação dos tributos ambientais (citando entre várias razões como tendência decrescente de arrecadação, baixo percentual de arrecadação em relação ao total de impostos arrecadados) não seja vinculada e sim destinada a um fundo comum de arrecadação.

Em razão dessas exposições, entende-se que o tributo ecológico se qualifica fundamentalmente, em sentido estrito, em razão de sua estrutura definida pela previsão normativa indicadora da proteção ambiental. Já o destino da arrecadação determina o sentido amplo da tributação ambiental, embora não matize, isoladamente, qualquer tributo como ecológico ou ambiental.

1.2 ÉTICA, DIREITO TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIOS AMBIENTAIS

O presente estudo toma por empréstimo alguns temas relacionados à eticidade (ou a valores) com certo atraso histórico, caso se pense na chamada “virada kantiana” ocorrida a partir de 1970, a qual trazia as seguintes novidades, dentre outras, segundo Torres (1998, p. 176): a positivação jurídica da norma ética abstrata; a projeção da ética tributária para as dimensões internacional, nacional e local; e a efetividade jurídica do mínimo ético²¹.

Acredita-se que apenas por meio e a partir de um trato ético se pode vislumbrar ou discutir alterações necessárias no ordenamento tributário nacional, com a inserção ou não de elementos de promoção ambiental.

Somente o exame do Título VI — Da Tributação e do Orçamento — e a inter-relação de seus dispositivos (art. 145 a 169) da Constituição Brasileira não são suficientes, caso não se leve em conta os fundamentos e objetivos constitucionais previstos em outros dispositivos, como o art. 3º que menciona a solidariedade e igualdade; bem como e principalmente, os princípios que reclamam um cuidado coletivo como previsto no art. 225.

Sem dúvida, a finalidade principal do sistema tributário nacional como hoje disposto é a arrecadação dos tributos, com alguns elementos extrafiscais não ambientais econômicos.

Porém, não se pode asseverar que não exista espaço para alterações significativas no texto constitucional tributário por razões ambientais, caso se assegure o cumprimento do art. 60, § 4º.

Lejeune Valcárcel (1994, p. 395, tradução nossa) entende que:

Em toda Constituição se distinguem duas funções diversas: de um lado se configura a liberdade, os direitos e os deveres dos cidadãos, a instituição jurídica e a estrutura fundamental da organização social. De outro lado, se estabelecem os pressupostos ideológicos que conferem coerência à instituição jurídica e à estrutura organizativa em razão

²⁰ *Taxation, Innovation and the Environment*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2010, p. 142).

²¹ “No Brasil a questão praticamente não tem despertado o interesse da doutrina, ainda adormecida pela espessa crosta do positivismo normativista e legalista” (TORRES, 1998, p. 178).

dos fins fundamentais nos confrontos dos quais são instrumentos. Toda instituição exige uma análise com relação a sua estrutura, sua finalidade específica e aos pressupostos sob os quais se fundamentam os seus programas.

Esse caráter ético e de valor, então, deve ser buscado ao longo de toda a Constituição Brasileira e não apenas no já citado Título VI, pois a simples descrição normativa das atuais disposições nesse título tributário não seria suficiente, posto que não levaria em consideração outros princípios e valores ecológicos necessários no âmbito interdisciplinar, uma vez que o tema é a tributação ambiental.

Resta, portanto, saber como se dá a aproximação entre a eticidade (ou os valores envolvidos) e a tributação ambiental que deve ser promovida pelo Estado.

Não há na análise da Constituição Brasileira um único ou isolado elemento preponderante que caracterize ou vincule a tributação seja ela fiscal ou extrafiscal²². São vários os princípios que devem ser respeitados e que, no decorrer deste estudo, serão mencionados, como o da liberdade, igualdade, propriedade, capacidade contributiva, dentre outros, relacionados ao tema. Porém, não se nota qualquer violação do ponto de vista formal ou material constitucional que possa ser invocada para objetar uma alteração constitucional por motivos ambientais. Pelo contrário; a chamada Falha de Estado, como lembra Soares (2001, p. 88-99), deve ser corrigida no sentido de "esverdear" o sistema nacional tributário.

Mas é muito oportuno buscar os raciocínios de Torres (2005, p. 21) que escreve sobre a relação entre valores, ligados, portanto, à Ética e aos princípios²³, para dar maior objetividade ao presente estudo:

Enquanto os valores são ideias absolutamente abstratas, supraconstitucionais e insuficientes de se traduzirem em linguagem constitucional, os princípios se situam no espaço compreendido entre valores e as regras, exibindo em parte a generalidade daqueles e a concretude das regras.

[...]

Os valores se concretizam e se expressam pelos princípios.

Esse é o caminho que será adotado, repita-se.

Pela Ética ou pelos valores, pode-se chegar a alguns princípios dentre os quais o da

²² "O economista analisa o problema ambiental em uma perspectiva que pode parecer ao jurista pouco singular: ele considera, de fato, que a contaminação como um elemento de distorção no interior do mercado que cria disfunções e determina uma alocação de recurso ineficiente. De um lado a contaminação provoca danos injustos à coletividade que sem intervenção, resta sem ressarcimento algum, de outro lado, determina uma alocação de recurso ineficiente. É sobretudo a solução deste segundo aspecto que se destinam as propostas dos economistas, enquanto ao jurista o problema é aquele de realizar um equilibrado balanço dos diversos interesses que consinta em preservar as condições ambientais compatíveis com o equilíbrio do ecossistema, sem penalizar excessivamente a atividade econômica" (CAPANO, 1994, p. 478, tradução nossa).

²³ Um longo rol de princípios relativos ao tributo ecológico no Direito Fiscal e no Direito Ambiental foi estudado por Soares (2001, p. 327-378).

solidariedade que, como já se disse, deve amalgamar o aspecto econômico-tributário e o aspecto ambiental no universo das regras jurídicas.

O presente estudo, portanto, contará com três pilares ou três dimensões para utilizar a nomenclatura adotada por Reale, que, aliás, arrolou diversas teorias tridimensionais (2002, p. 497-538). Significa dizer que estudar-se-á o **fato, o valor e a norma**.

Ou seja, a análise será trazida não apenas pelo constatado na *norma*, mas por elementos advindos dos *fatos* (história, realidade social, etc.); e principalmente pelo exame ético, ou de *valor* que os resultados sociais (para a Economia, inclusive) e ambientais que as normas tributárias possam produzir.

Dussel (2007, p. 142-143) escreve, para fundamentar a escolha de seu princípio ético-material universal²⁴:

A ética cumpre a exigência urgente da sobrevivência de um ser humano autoconsciente, cultural, auto-responsável. A crise ecológica é o melhor exemplo: a espécie humana decidirá “corrigir” ética ou auto-responsavelmente os efeitos negativos não-intencionais do capitalismo tecnológico devastador ou a espécie como totalidade continuará seu caminho rumo ao suicídio coletivo.

Pois bem. Como antes anotado, há que se ter atualmente em conta, dado o presente estudo interdisciplinar, o respeito aos princípios ambientais e verificar como o Direito Tributário pode visualizá-los.

Vários são os princípios ligados ao estudo do Direito Ambiental, mas serão expostos aqueles que possuam maior pertinência com o estudo aqui desenvolvido.

Aqui serão destacados os princípios que tenham maior relação com os temas deste trabalho, além disso, serão acrescentados outros e posteriormente tratados com mais detalhes os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva.

1.2.1 Princípio poluidor-pagador

Como lembra Herrera Molina (2000, p. 43), o presente princípio também chamado de “quem contamina paga” (*polluter pays, chi inquina paga, polluer-payer*) é designado pela doutrina alemã como “princípio do causador” (*Verursacherprinzip*), vinculado à justiça social, e se trata de um critério de imputação distinto da distribuição dos gastos públicos com relação à capacidade econômica, posto que atende ao dano causado no caso concreto e não à disponibilidade econômica de quem o causou.

Nessa perspectiva, o princípio do poluidor-pagador encontra seu fundamento na teoria da

²⁴ Descrição inicial do que Dussel (2007, p. 143) chama de **princípio material universal da ética**: “Aquele que atua eticamente *deve* (como obrigação) produzir, reproduzir e desenvolver auto-responsavelmente a vida concreta de cada *sujeito humano numa comunidade de vida*, a partir de uma “vida boa” cultural e histórica [...] que se compartilha pulsional e solidariamente, tendo como referência última toda a humanidade, isto é, é um enunciado normativo *com pretensão de verdade prática* e, além disso, com *pretensão de universalidade*.”

intervenção pública pela qual o Estado é chamado a intervir, com o objetivo de corrigir as distorções e a insuficiência do mercado (MELI, 1996, p. 44).

O tributo é inserido para atuar de forma mais gravosa nas atividades agressoras ou poluidoras do meio ambiente, desonerando outras atividades similares que não tenham algum impacto ecológico. A aplicação deste princípio, porém, não significa que o poluidor venha a ser isento de responsabilidades no âmbito civil, administrativo ou penal em virtude de um dano ambiental, muito menos que a tributação de seu ato legitime eventual direito a poluir. Esse é o princípio basilar do Direito Tributário Ambiental e, como será visto, sua junção com o princípio da Solidariedade traduz a possibilidade de se responsabilizar aqueles que usufruam ou danificam o meio ambiente, por meio, justamente, de um laço de responsabilidade solidária.

1.2.2 Princípio da permissividade

Esse princípio foi lembrado por Soares (2001, p. 378) a qual afirma:

o imposto ecológico deve ter por objecto situações que, apesar de estarem associadas à degradação ecológica, a sociedade considera como desejáveis, isto é, que lhe proporcionam um benefício líquido. Quando tal não aconteça, deve recorrer-se a medidas impositivas, como sejam as proibições, que garantam a não ocorrência dos factos em causa.

No mesmo sentido, ao estudarem os pressupostos da tributação ambiental, Gallo e Marchetti (1999, p. 122) escrevem que se deve tratar de uma deterioração ambiental suportável, possivelmente reversível, eventualmente reparável. E Soares (2002, p. 16) assevera que os tributos ambientais incidem sobre realidades que a sociedade considera como necessárias.

O mecanismo tributário relativo ao princípio poluidor-pagador é de consequência econômica. Não existe uma previsão normativa tributária para ser qualificada como sanção de ato ilícito. Tecnicamente não há uma declaração de penalização, pois a indução à conduta para proteção do meio ambiente será dada na seara do tolerável, permitido ou do lícito.

1.2.3 Princípios da precaução e da prevenção

Hoje, de fato, se vive em uma sociedade de riscos. O Estado e também a coletividade devem buscar opções que venham a impedir danos ambientais. Percebe-se que os custos, sejam quais forem (ambientais, sociais, econômicos), são menores quando há uma antecipação ou uma previsão que impeçam danos irreversíveis. Depois de configurado, um dano ambiental pode ser sancionável, envolver valores de indenização a seus titulares, mas não se garante a recuperação plena do bem ambiental lesionado.

Normalmente a doutrina trata com distinção os princípios da precaução e da prevenção.

Aragão (2007, p. 42-43, grifos da autora) efetua os seguintes raciocínios:

A precaução permite, portanto, agir mesmo sem certezas sobre a **natureza** do dano que estamos a procurar evitar ou sobre a **adequação** da medida para evitar o dano, o que nos coloca perante um sério conflito entre a certeza e a segurança jurídicas, por um lado, e a evolução científica, o progresso social e o desenvolvimento económico, por outro. Isso significa que deve haver **limites** quanto aos riscos que justificaram a invocação da precaução e quanto à medida adoptada com base na precaução.

[...]

O princípio da precaução distingue-se, portanto, do da prevenção, por exigir uma protecção antecipatória do ambiente ainda num momento anterior àquele em que o princípio da prevenção impõe uma actuação preventiva [...].

O art. 225 da Constituição Brasileira indica a preservação do meio ambiente e, com base em tal dispositivo, Fiorillo e Ferreira (2009, p. 22) entendem que a distinção entre precaução e prevenção, embora respeitável, não se harmoniza com o sistema brasileiro de direito positivo.

1.2.4 Princípio do progresso ecológico

Esse princípio foi lembrado por Aragão (2007, p. 39-40) e vincula-se à necessidade de não estagnação legislativa para a protecção ambiental. Essa não estagnação da legislação deve provocar uma revisão motivada por várias condições entre as quais as mais importantes:

- de cunho económico; quando se perceba melhoria na conjuntura económica ou aportes de apoios financeiros; de cunho tecnológico; quando se note que a tecnologia pode propiciar avanços para a protecção ambiental; de cunho científico; quando as provas científicas aumentam a certeza na prevenção dos danos.

Segundo a Agência Internacional de Energia (AIE)²⁵, um investimento adicional de 11,8 trilhões de dólares (valores de 2011) em tecnologias mais eficientes em termos energéticos seria mais do que compensado pela redução de gastos com combustível.

Esse princípio, ao lado da tributação ambiental, possui uma capacidade impressionante para induzir inovações tecnológicas.

Do ponto de vista tecnológico, há que se mencionar que a inovação tem pertinência com a chamada Hipótese de Porter²⁶. As empresas, pela inovação tecnológica, induzidas pela tributação ambiental, encontram menores níveis de poluição ou de danos ambientais em suas atividades, acabam produzindo patentes e provocam um ciclo de estudos e pesquisas que promovem não só a educação ambiental, como desenvolvem redes de pesquisa em todas as áreas. Em razão disso, passam a ter maior rentabilidade empresarial em setores antes não explorados economicamente²⁷, além de melhorar suas imagens perante a sociedade.

²⁵ *World Energy Outlook 2012*. Agência Internacional de Energia (AIE) (2012, p. 25).

²⁶ *Taxation, Innovation and the Environment*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (2010, p. 75).

²⁷ Ver neste trabalho o caso da Alemanha na seção 5.

2 ENERGIA. SUA IMPORTÂNCIA E ABRANGÊNCIA.

De fato, a energia merece destaque, uma vez que representa desenvolvimento, poder²⁸, soberania. Sua correta utilização pode trazer consequências positivas para a sociedade e para a ecologia no contexto de uma Reforma Fiscal “Eco-nômica” como de forma interessante expôs Yábar Sterling (1998, p. 26), ao aproximar o importante tema aos objetivos da redução do alto nível de desemprego, da contaminação e do esgotamento dos recursos naturais, demandando, neste mesmo texto, uma reforma tributária para a Espanha para o início do século XXI.

A busca mundial por energia está vinculada à qualidade de vida, ao desenvolvimento sustentável, mas também significa conflitos internacionais e problemas de soberania como destacam Menéndez Pérez e Feijóo Lorenzo (2005, p. 81-106).

Segundo o Conselho Mundial de Energia²⁹, a tendência no aumento de consumo de energia vincula-se aos países menos desenvolvidos, mas o consumo nos chamados países desenvolvidos se mantém alto. Conforme as projeções das agências internacionais, a China e a Índia, que representam em torno de 35% da população mundial, com seus 2,5 bilhões de habitantes³⁰, deverão ter suas demandas de energia elétrica aumentadas em mais de 200% e 500%, respectivamente, até o ano de 2050. Por outro lado, para os países pertencentes à OCDE³¹, em sua maioria, industrializados (Estados Unidos, Alemanha, Japão, dentre outros), o aumento da demanda por energia não será tão significativo, mas a média global indica o dobro da demanda de energia para o ano de 2050 tendo-se como referência o ano de 2007.

No mesmo sentido a Agência Internacional de Energia³² destaca que demanda mundial por energia elétrica cresce quase duas vezes mais rápido que seu total de consumo atual, e o desafio de atender a essa demanda é agravada pelo investimento necessário para substituir a envelhecida infraestrutura do setor. Metade de toda a nova capacidade é baseada em fontes renováveis de energia. O crescimento da procura por eletricidade da China para o período até 2035 é maior do que a demanda de eletricidade do total nos Estados Unidos e no Japão.

²⁸ Ver Beder (2005).

²⁹ Ver p. 5 do Relatório *World Energy Perspective - Smart grids: best practice fundamentals for a modern energy system*. World Energy Council. Londres, 2012. Disponível em: <http://www.worldenergy.org/wp-content/uploads/2012/10/PUB_Smart_grids_best_practice_fundamentals_for_a_modern_energy_system_2012_WEC.pdf>. Acesso em: 17 maio 2013.

³⁰ Ver relatórios de projeção da população mundial. *The World Factbook*. Estados Unidos. *Central Intelligence Agency (CIA)*. Disponível em: <<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2119rank.html>>. Acesso em: 17 maio 2013.

³¹ Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Fazem parte da OCDE atualmente: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido, Rep. Eslovaca, Rep. Tcheca, Suíça, Suécia e Turquia.

³² Ver *World Energy Outlook 2012*. Agência Internacional de Energia (AIE) (2012, p. 28).

Interessante notar que os países da OCDE com apenas 18% da população mundial respondem por 73% da economia global, e por 43% do consumo da energia³³.

Vale destacar, também, que esses mesmos países da OCDE respondem por 43,1% do total de emissão de gás carbônico no mundo e o Oriente Médio, grande produtor de petróleo, 5,4%, conforme dados para o ano de 2009 (DURO MORENO, 2013, p. 300).

O que se quer dizer é que a tendência mundial é pelo aumento da demanda de energia de modo global, concentrado em países em desenvolvimento e de grande população (como o Brasil), sendo que a questão da escolha da matriz energética passa pelos reflexos institucionais de soberania e não somente sociais/ambientais que dela advém. A emissão de gás carbônico, os resíduos nucleares e seus riscos, e a ainda incipiente adoção das energias alternativas ou renováveis³⁴ como a solar, a eólica, das marés, devido aos seus custos iniciais de desenvolvimento, são preocupações sociais/ambientais. Mas a possibilidade de se contar apenas com 30 ou 40 anos³⁵ com os combustíveis fósseis — ou seja, com o petróleo — e o interesse dos países mais poderosos nesse tipo de energia são algumas preocupações que devem ser levadas em conta caso se opte por alguma dessas fontes não renováveis como primordial, em detrimento de desenvolvimento tecnológico que promova o uso das energias renováveis.

É importante lembrar que a energia elétrica, do ponto de vista jurídico e pelo art. 83, I, do Código Civil Brasileiro, considera-se um bem móvel caso tenha valor econômico.

Ademais, a energia, para fins de incidência tributária do ICMS, deve ser considerada como mercadoria, conforme entendimento exarado no Recurso Especial nº 222.810/MG³⁶.

Um estudo extremamente complexo seria tentar visualizar todos os quadros de energia existentes no Brasil, desde sua geração até o consumo, cuidando-se posteriormente de seu enquadramento tributário (e por suas leis administrativas³⁷) particularizado nos âmbitos municipais, estaduais e federal. Isto deveria ser feito para o quadro dos combustíveis fósseis, renováveis, enfim, de

³³ Ver p. 18. Dados para o ano de 2009. Resenha Energética Brasileira, Exercício de 2011, Resultados Preliminares - julho de 2012. Brasília: Ministério das Minas e Energia, 2012. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/mme/galerias/arquivos/publicacoes/BEN/3_-_Resenha_Energetica/1_-_Resenha_Energetica.pdf>. Acesso em: 17 maio 2013.

³⁴ Embora a Agência Internacional de Energia estime que até 2035 as energias renováveis responderão por quase um terço da produção total de eletricidade. Ver *World Energy Outlook 2012*. Agência Internacional de Energia (AIE) (2012, p. 28).

³⁵ Menéndez Pérez e Feijóo Lorenzo (2005, p. 63) e Leite (2007, p. 519).

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 222.810/MG — Contrato de Demanda Reservada de Potência da energia elétrica; incidência do ICMS. Recorrente: Semarco Mineração S.A. Recorrido: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília, 14 mar. 2000.

Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199900618904&dt_publicacao=15-05-2000&cod_tipo_documento=>>. Acesso em: 30 mar. 2013.

³⁷ Sobre a Regulação no Setor Elétrico Brasileiro, ver Santiago Junior (2010). E sobre Constituição, Energia e Setor Elétrico, ver Loureiro (2009).

todas as energias existentes.

Mas frise-se, o intuito deste trabalho é efetuar uma análise constitucional tributária da energia genericamente considerada, destacando-se os principais reflexos observados na legislação infraconstitucional acerca do tema, sem se limitar a descrever a norma legal ou constitucional (método de estudo que se considera importante, mas insuficiente), tendo-se em conta a realidade do quadro da energia no Brasil, pois do ponto de vista constitucional e conforme o art. 155, § 3º da CF/88, incidem sobre a energia o ICMS, os impostos sobre exportação e importação, taxas e contribuições de melhoria, além das contribuições sociais. Existe uma infinidade de possibilidades para a análise tributária. Mas os dispositivos constitucionais que cuidam da tributação da energia não são numerosos e a consequente análise constitucional doutrinária das espécies tributárias carece de um exame com preocupações socioambientais, principalmente dado pelo prisma coletivo e da responsabilidade solidária. Assim, os sistemas de energia no Brasil não sofrem adequada tributação, pois são vistos apenas por seu viés eminentemente econômico e não também pelo socioambiental.

A atual matriz energética brasileira é a seguinte.

Tabela 1 - Consumo de energia por fonte no Brasil em 2011

Origem da energia		Milhões de tep	Percentual de utilização
Energia não renovável	Derivados de petróleo	107,3	44,0 %
	Gás natural	18,4	7,0 %
	Carvão mineral	13,3	5,0 %
<i>Subtotal - energia não renovável</i>		139,0	56,0 %
Energia renovável	Eletricidade	41,4	17,0 %
	Biomassa	66,0	27,0 %
<i>Subtotal energia renovável</i>		107,4	44,0 %
Total		246,4	100,0 %

Fonte: Os dados obtidos foram retirados do endereço eletrônico³⁸ do Ministério das Minas e Energia, na publicação Resenha Energética Brasileira - Exercício de 2011 - Resultados Preliminares - Edição de Julho de 2012, p. 16.

Como é berço das mais variadas fontes de energia, relativas à hidroeletricidade, combustíveis

³⁸ Resenha Energética Brasileira, Exercício de 2011, Resultados Preliminares — julho de 2012. Brasília: Ministério das Minas e Energia, 2012. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/mme/galerias/arquivos/publicacoes/BEN/3_-_Resenha_Energetica/1_-_Resenha_Energetica.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2013.

fósseis — petróleo (descobertas na chamada camada do pré-sal), urânio³⁹, elemento importante para a geração de energia nuclear, bem como os novos biocombustíveis, atualmente figurando entre a sexta ou oitava economia mundial, o Brasil se volta para importantes temas ambientais e sociais. Hoje tratado como emergente ou ainda pertencente ao grupo BRICS⁴⁰, o país passa a ter destaque no cenário mundial energético. Primeiro porque deve se tornar o país com o mais rápido crescimento produtor de petróleo fora do Oriente Médio até o ano de 2035⁴¹. E, em segundo lugar, em virtude de seu esforço histórico na busca de energias renováveis, como a proveniente da força hidrelétrica e ainda da biomassa — figura como o segundo maior consumidor do mundo desse tipo de fonte de energia, perdendo apenas para os Estados Unidos (LEE e CASTRIGANO, 2012, p. 82).

A despeito desse esforço, e mesmo estando em uma situação mais confortável em relação a outros países entende-se que a procura permanente por uma matriz energética brasileira limpa ou sustentável deve ser acolhida. Não se pode tratar como modismo ou até mesmo com superfluidade o tema da proteção ambiental. O discurso já retrógrado de que os países em desenvolvimento teriam maior legitimidade para poluir e desenvolver sua economia, porque assim o fizeram os países ditos desenvolvidos, não deve ser aceito. Justamente pelo resultado e dificuldades mundiais enfrentadas, e por sua tendência de crescimento econômico é que o Brasil necessita de todas as alternativas para aprimorar sua matriz energética sustentável, incluindo-se nesse aspecto o elemento tributário, embora sua agenda energética tenha que ser soberana e, ao mesmo tempo, integrada internacionalmente.

3 QUADRO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E A ENERGIA

Com Loureiro (2009, p. 37), pode-se afirmar que a Constituição Brasileira de 1988 estruturou todo o trato da matéria “energia” em dois temas jurídicos relacionados, mas conceitualmente distintos: “fontes” e “atividades”; uma disciplina das fontes de energia e uma disciplina das atividades energéticas. No primeiro caso, trata de objetos ou bens jurídicos; no segundo, tarefas ou competências materiais. Essa divisão (fontes, atividades) delimita o espaço público e o privado e estabelece a divisão de competências estatais (normativa, de fiscalização, de tutela, etc.).

De fato, a preocupação preponderante da Constituição é com as fontes finitas de energia.

Sobre o petróleo, a Constituição Federal considerou-o como jazida, bem público federal (art. 20, V e IX); as atividades a ele relacionadas foram reservadas ao Estado (art. 177, I a IV).

Sobre o gás natural, devem ser destacados os art. 25, § 2º (exploração direta pelo Estado ou

³⁹ O Brasil possui a sétima maior reserva de urânio do mundo. Ver: Reservas. Indústrias Nucleares do Brasil (INB). Disponível em: <http://www.inb.gov.br/pt-br/WebForms/interna2.aspx?secao_id=48>. Acesso em: 18 maio 2013.

⁴⁰ Acrônimo para designar o grupo de países formado por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

⁴¹ Ver *World Energy Outlook 2012* - Agência Internacional de Energia (AIE) (2012, p. 111).

por concessão) e art. 177, I (monopólio da União sobre a pesquisa e a lavra de suas jazidas).

A água, relativa à energia hidrelétrica, foi tratada pela Constituição nos art. 21, XII, “b” (compete à União a exploração, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão dos serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situem os potenciais hidroenergéticos) e XIX (compete também à União a instituição de sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e critérios de outorga de direitos de seu uso); e art. 23, XI (competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios).

Quanto às fontes nucleares, deve-se mencionar os art. 21, XXIII (competência da União em explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados) e art. 177, V (monopólio da União sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos), além dos art. 49, XIV (competência exclusiva de o Congresso Nacional aprovar iniciativas do Poder Executivo referentes a atividades nucleares) e art. 225, § 6º (as usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas).

Antes de extrema importância, o carvão não obteve menção específica constitucional. As menções à energia e matéria-prima renováveis previstas na Constituição Brasileira podem ser encontradas no art. 176, § 4º e art. 238.

Com efeito e conclusivamente, pode-se perceber que em todos os dispositivos destacados nota-se grande preocupação com a energia de fontes não renováveis em comparação com as renováveis, embora, como visto acima, o Brasil utilize pouco menos de 50% de energias de fontes renováveis. Também é grande a distinção que se faz entre as fontes e atividades energéticas, o que define o trato constitucional da energia no Brasil.

Volte-se, contudo, ao exame da disciplina tributária da energia.

O art. 155, § 3º, da Constituição Federal estabelece:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Cabe mencionar ainda o art. 149-A da Constituição Federal:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Pois bem, denota-se dos textos acima que a preocupação no âmbito da tributação da energia diz respeito à arrecadação e não há dispositivos que procurem determinar a proteção ambiental. Claro que existem pontualmente preocupações ambientais, mas tais preocupações ambientais, conforme será visto, são notadas na legislação infraconstitucional, pois não há um mecanismo disciplinador constitucional cogente que estabeleça determinações de ordem ecológica.

Sugere-se que o leitor examine os dispositivos relativos ao Título VI, da Tributação e do Orçamento, da Constituição Brasileira de 1988 — art. 145 ao art. 169 — e os confronte com os artigos subsequentes relativos ao Título VII, da Ordem Econômica e Financeira — art. 170 a 191 — e note a grande distinção que há no trato ambiental de modo global e não apenas em relação à energia. Dispositivos constitucionais como o art. 170, VI; art. 174, § 3º; art. 186, II são expressos ao indicarem a importância do tema ecológico na Ordem Econômica e Financeira contrastando com escassa ou nenhuma menção significativa no texto Tributário e de Orçamento.

Conclui-se, portanto, que existe um descompasso entre ambos os títulos constitucionais ao cuidarem do tema ambiental. Poder-se-ia objetar quanto à necessidade do tema ambiental na seara eminentemente tributária constitucional; se realmente ali seria necessário contar com elementos ambientais. Além de se argumentar que tal objeção caberia também ao âmbito da ordem econômica, pode-se ademais afirmar que o Estado, pelos princípios ambientais, passou a ter o dever da proteção ambiental por todos os mecanismos que pudesse dispor.

Como ensina Greco (2005, p. 177),

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito — vale dizer, ao consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar —, faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

Passou de um simples *poder juridicizado* para um poder juridicizado *funcionalmente justificado*. Vale dizer, que só encontra fundamento constitucional na medida em que, além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, os preceitos por ele ditados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação.

Em suma, a disciplina constitucional da tributação passa de um *não pode fazer* (que prestigia as limitações ao poder) para um *deve fazer* que prestigia os princípios gerais da tributação [...].

Há que se lembrar também a lição de Canotilho (2003, p. 327) o qual afirma que existem funções do Estado:

- terceira ordem (intervenções qualitativas na ordem econômica existente);
- segunda ordem (política de intervenção e estímulo com o fim de criar instrumentos de integração necessários à organização capitalista da economia) e;
- de primeira ordem (manutenção de uma ordem-quadro para o exercício de liberdade política e econômica).

O que se invoca neste trabalho, justamente, é a intervenção qualitativa na ordem econômica. O Estado, por intermédio de seus instrumentos legais tributários, pode conferir diretrizes ao ordenamento constitucional com vistas à proteção e equilíbrio ambientais, mas pela indução econômica.

Portanto, em virtude do que se expôs, pode-se afirmar que a Constituição Brasileira, justamente no Título VI que cuida da Tributação e Orçamento, não possui elementos que busquem a proteção ambiental.

Esse fim, o da proteção ecológica, deverá ser perseguido — conforme será imediatamente visto — no bojo de um dos objetivos fundamentais republicanos: da construção de uma sociedade solidária (art. 3, I, da Constituição Federal), pondo em relevo assim o tema central deste trabalho que se constitui na necessidade de uma visão extrafiscal ambiental para o quadro tributário brasileiro.

4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E SUA RELAÇÃO COM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Herrera Molina (2000, p. 159) assevera, com base no princípio 27⁴² da Convenção Marco das Nações Unidas sobre a Mudança Climática do Rio de Janeiro de 05 de junho de 1992 (além do art. 45 da Constituição Espanhola e implicitamente o art. 2 do Tratado da Comunidade Europeia), que a solidariedade coletiva constitui o fundamento jurídico da proteção ambiental e ademais, o princípio da solidariedade constitui o fundamento jurídico do dever de contribuir ao sustento dos gastos públicos e o princípio “quem contamina paga” inclui, entre suas possíveis consequências, o estabelecimento dos tributos ambientais.

Antes de se inserir o princípio da solidariedade no presente trabalho relativo ao Direito Tributário Brasileiro, é necessário fornecer elementos iniciais que servirão de suporte para o desenvolvimento do assunto.

⁴² Ver: BRASIL. Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Organização das Nações Unidas (ONU). Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2013.

4.1 ELEMENTOS HISTÓRICOS SOBRE O ESTUDO DO TEMA DA SOLIDARIEDADE

O estudo do tema da solidariedade, evidentemente, não é novo.

Entretanto, a palavra “solidariedade”, segundo Alicia Villar Ezcurra (2004, p. 120), não possui uma larga história. Ainda que possua raiz latina, provém do francês *solidarité*, pois a palavra *solidarietas* não existe no latim clássico nem no medieval. Até o século XVII não aparece no francês o adjetivo “solidário”; depois se empregou os termos “solidariamente” e “solidariedade”, inovações que passaram ao restante dos idiomas europeus. A raiz latina do termo se vincula à expressão *in solidum* que significa “em bloco, compacto”, e equivale à totalidade, ao todo. Assim foi citada por Cícero nos primeiros textos do *Digesto* e lá já se falava em relações solidárias.

Como lembra Cretella Júnior (1997, p. 336), “não definiram os romanos a *solidariedade*, mas, a propósito da estipulação, tratam do caso em que dois ou mais estipulantes ou promitentes (*‘duo rei’* ou *‘correi’*) contratam uma obrigação *in solidum*. É o que se denomina *correalidade* ou *solidariedade contratual*”.

Alves (2008, p. 390) desenvolve ainda mais o tema, destacando que, na realidade, os romanos se referiam às obrigações cumulativas como obrigações *in solidum* que seriam aquelas

em que cada credor (no caso de pluralidade de credores) tem direito, ou cada devedor (na pluralidade de devedores) está obrigado a toda a prestação, tantos quantos sejam os credores ou devedores.

[...]

No direito romano clássico [de 126 a. C. ao término do Reinado de Dioclesiano, em 305 d. C⁴³], a hipótese típica de obrigação cumulativa era a obrigação *ex delicto* (isto é, a obrigação decorrente de um ato ilícito): se duas ou mais pessoas, em virtude de ato ilícito, causavam prejuízo avaliável em cem moedas a uma terceira, tinha esta o direito de haver de cada um dos culpados cem moedas, recebendo, em consequência, duzentas moedas. Isso ocorria no direito clássico romano, porque esse pagamento tinha o caráter de punição (assim como, modernamente, se duas pessoas praticam um crime, cada uma é condenada a cumprir toda a pena, no direito romano clássico cada culpado pelo ato ilícito era condenado a pagar todo o valor do prejuízo). No direito justiniano [vigente na época em que reinou Justiniano, de 527 a 565 d. C⁴⁴], as obrigações *ex delicto* deixam de ser cumulativas e passam a ser solidárias [...].

As obrigações solidárias são aquelas em que cada credor tem direito (quando há pluralidade de credores), ou cada devedor está obrigado (no caso de pluralidade de devedores) à prestação inteira, não cumulativamente (como nas obrigações cumulativas) mas sim, eletivamente.

Segundo ainda o mesmo autor, e referente ao Direito Romano, as obrigações solidárias poderiam nascer de um contrato, de um testamento ou da lei.

Assim, por exemplo, os delitos, quando cometidos por várias pessoas ou contra vítimas, geravam, em virtude do direito justiniano, obrigações solidárias (se cometidas por várias pessoas, surgia a solidariedade passiva, se contra várias vítimas, a solidariedade ativa) (ALVES, 2008, p. 391-

⁴³ Conforme Alves (2008, p. 1 e 2).

⁴⁴ Alves (2008, p. 2).

392).

Claro que essas últimas linhas tratam de um resgate histórico acerca do assunto que, aliás, não possui aspecto jurídico público moderno e remetem em maior medida ao direito privado romano⁴⁵. De qualquer modo, normalmente o tema da solidariedade é lembrado pela obrigação *in solidum* construída no âmbito do direito clássico romano e serve como início fundamental para o presente estudo. Já se pode notar, entretanto, as relações solidárias e de responsabilidade instituídas no âmbito jurídico.

Em um passado mais recente, porém, atribui-se a Durkheim o trato destacado e pioneiro da solidariedade sob o ponto de vista da Sociologia relacionando-o com o Direito, embora se saiba que Bourgeois, com sua obra *Essai d'une philosophie de la solidarité*, de 1902 e Bouglé, com sua obra *Le Solidarisme*, de 1907, tenham contribuído para o desenvolvimento do tema, conforme Bilbeny (1989, p. 118).

Nesse passo, o que se quer mostrar é que o tema da solidariedade serve de base para vários estudos relativos à extrafiscalidade ambiental e pretende-se precipuamente neste trabalho estabelecer tal tema como fundamento principiológico para mudanças no quadro tributário brasileiro em conexão com o princípio da capacidade econômica. Esse último princípio naturalmente não será desprezado; pelo contrário, comporá o princípio da capacidade contributiva. Porém, não será considerado como elemento único para legitimar o sistema de tributos hoje disposto no quadro nacional.

Note-se, a seguir, a proximidade do estudo de Durkheim sobre a solidariedade em relação aos aspectos jurídicos que serão aqui desenvolvidos.

Durkheim, na obra *Da Divisão do Trabalho Social*, escrita originalmente em 1893, justifica seu método da seguinte forma: “Uma vez que o direito reproduz as formas principais da solidariedade social, só nos resta classificar as diferentes espécies de direito para descobrirmos, em seguida, quais são as diferentes espécies de solidariedade social que correspondem a ela” (DURKHEIM, 2008, p. 35).

Em seguida, Durkheim (2008, p. 37) expõe que existiriam duas classes de regras jurídicas que serviriam como balizadoras no estudo da solidariedade:

- a) as repressivas de caráter penal e;
- b) as que visam restabelecer as relações perturbadoras de caráter restitutivo.

E em outras passagens e na mesma obra, Durkheim afirma que a solidariedade expressa pelo Direito Repressivo seria a *Mecânica* (2008, p. 79) e a solidariedade expressa pelo Direito Cooperativo de caráter restitutivo seria a solidariedade *Orgânica* resultante da divisão do trabalho social (2008, p. 103 e p. 109).

⁴⁵ Direito este que atingiu uma expressão maior que o Direito Público Romano o qual não obteve o mesmo grau de desenvolvimento e perfeição, segundo Cretella Júnior (1997, p. 8-9).

A solidariedade que aqui será cuidada no presente estudo, instrumentalizada pela extrafiscalidade, lembra a Solidariedade Orgânica preconizada por Durkheim (2008, p. 108) na medida em que cada indivíduo depende estreitamente da sociedade na razão de suas atividades (ou do trabalho social, na linguagem do sociólogo).

O indivíduo não seria encarado como algo do qual a sociedade possa dispor (DURKHEIM, 2008, p. 108), como na solidariedade mecânica — o que, do ponto de vista tributário, remete à pura exigência, pelo poder estatal, em recolher tributos, comparando esse indivíduo, em razão de sua capacidade para contribuir, a outro semelhante "em um conjunto mais ou menos organizado de crenças e de sentimentos comuns a todos os membros do grupo" (DURKHEIM, 2008, p. 106).

Claro que a doutrina de Durkheim não pode ser completamente adaptada (por motivos históricos e científicos) para o caso da tributação ambiental, mas é oportuno destacar que vários elementos apontados por Durkheim podem ser extraídos de sua Solidariedade Orgânica e seus aspectos restitutivos, restauração das coisas, prevenção de lesões, do caráter reflexo das relações (resultados das condutas sociais), da não expiação e tolerância das atividades ou trabalho social.

Como pode ser visto ao longo deste trabalho, a tributação ambiental, baseada na extrafiscalidade, se relaciona, justamente, com a Solidariedade Orgânica na medida em que os responsáveis pelos danos ambientais são responsáveis coletivamente pelos custos para a proteção e prevenção dos danos causados aos bens ambientais. Não se trata de punir, mas sim proteger solidariamente um bem ambiental tutelado que não está à disposição exclusiva daqueles que em conjunto o utilizaram ou o agrediram, e promover ou induzir melhores condutas pelo fator econômico dada a responsabilização solidária dos envolvidos.

Note-se que os elementos principais colhidos da obra de Durkheim por Lucas (1998, p. 44), abaixo arrolados, não destoam da percepção até aqui exposta.

A Solidariedade Mecânica

- supõe uma relação direta entre o indivíduo e a sociedade global; exige crenças coletivas idênticas; vai unida a uma estrutura social hierárquica e desigual.

A Solidariedade Orgânica

- descansa na divisão do trabalho social; mostra dependência do indivíduo quanto à sociedade, mas porque se relaciona com partes dela; requer crenças coletivas diversas dos grupos, porque a sociedade global é um sistema de funções diferentes e especiais que articulam relações definidas; relaciona-se progressivamente com a consciência coletiva; tende a excluir a desigualdade e conduz os indivíduos à liberdade.

4.2 SOLIDARIEDADE SOB O PONTO DE VISTA JURÍDICO

A noção de solidariedade no campo da teoria jurídica ganhou intensidade pelas teorias elaboradas por Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch, embora estes autores tenham percorrido caminhos distintos. Duguit retoma a ideia de solidariedade como uma verdadeira norma de “direito objetivo”; Hauriou tenta dar um sentido à solidariedade por meio da noção de “instituição” como “organismo representativo” e Gurvitch retoma a solidariedade como fato normativo, sistematizando a ideia de “direito social”. O solidarismo jurídico, por intermédio destes estudiosos, procura associar o direito ao destino da democracia (FARIAS, 1998, p. 221-222).

É por meio das lições de Duguit que se podem introduzir os primeiros entendimentos efetivamente jurídicos relativos à solidariedade e, posteriormente, sua vinculação ao tema da tributação ambiental e, particularmente, da energia.

Duguit considera que a regra do Direito é um produto social ou da própria sociedade. O mundo do Direito não é um mundo fechado como querem alguns juristas — mundo separado da realidade, mundo ideal; é um mundo de fatos tangíveis que é necessário classificar e explicar; são vontades humanas que se fazem sentir em manifestações concretas (DUGUIT, 2003, p. 21).

O autor busca mostrar que não deve haver oposição entre o interesse individual e o coletivo, entre o indivíduo e o Estado, que o interesse de todos e o interesse de cada um são solidários, que existe uma coincidência permanente e absoluta de objetivos coletivos e individuais (DUGUIT, 2003, p. 10).

A lei social é uma lei de objetivo, de fim. Todo fim é legítimo quando está conforme a lei social e todo o ato para atender esse fim tem um valor social, quer dizer, jurídico. A regra de direito pode se chamar regra de conduta, porque ela se aplica a vontades conscientes, ela determina o valor relativo dos atos conscientes do homem (DUGUIT, 2003, p. 18).

Enfim, a solidariedade social é, em si mesma, um valor objetivo ao mesmo tempo social, econômico e moral, já contendo no seu interior uma ideia de imperatividade. De maneira que a solidariedade social implica, já nos seus mecanismos, a concepção de uma regra de conduta que determina os direitos e os deveres dos indivíduos na sociedade, sejam eles governantes ou governados (DUGUIT, 2003, p. 82).

Como afirma Duguit, a noção de uma regra de conduta é essencialmente conexa e dependente da solidariedade social. Na realidade só existiria uma única e mesma coisa. A noção da solidariedade social e a noção da regra de conduta seguiram uma evolução concomitante (DUGUIT, 2003, p. 90).

Mas, ressalte-se, a opção por uma visão solidária constitucional empregada modernamente neste estudo coadunar-se-á, em maior medida, com aquela apresentada por Cabo Martín, o qual expõe uma Teoria Constitucional sobre a Solidariedade relativo ao Estado Social. Esse, efetivamente, é o

marco de estudo constitucional sobre o princípio da Solidariedade, sua função de reconstrução social, uma vez que o Constitucionalismo Liberal pouco abre espaço para tal tema.

Segundo esse último autor mencionado:

Realmente são os atores constitucionais que têm um papel no descumprimento da Constituição em suas diferentes formas: quando se propicia a quebra do Estado de Direito ao não se aplicar os valores superiores de liberdade, justiça e igualdade e permitir a supremacia da segurança e “ordem”, rompendo o universalismo garantista dos direitos em hipóteses que se consideram dotadas de especial perigo para o sistema; quando, por outra parte, se mantém esses direitos em um âmbito puramente individualista e basicamente antiestatal com absoluto desconhecimento do objetivo e coletivo; quando se ignora a Constituição nos aspectos que mais precisamente configuram o constitucionalismo do Estado Social, o que dá lugar a um tipo de comportamento (anti) constitucional que vai muito mais além do descumprimento, pois, de uma parte, se utiliza a Constituição para fins distintos (em um desvio constitucional que extrapola, tanto pela natureza jurídico-política como por sua entidade, a categorização administrativa do desvio de poder), mas, sobretudo, se chega a utilizá-la para fins contrários àqueles para os quais se estabeleceu, uma verdadeira “alienação constitucional”, enquanto a Constituição, votada, legitimada por seus cidadãos com um conteúdo e para a proteção e defesa dos interesses majoritários, os expropria, os “patrimonializa”, e se volta contra eles.

[...]

Que uma necessária teoria constitucional da solidariedade, que aqui se quer contribuir (excluindo-se toda pretensão subjetiva⁴⁶), tenha necessariamente que veicular-se a este sentido “forte”, o próprio do Estado Social; neste sentido se conecta a solidariedade a essa função básica (interventora-transformadora) do Estado Social, produtora de mecanismos constitucionais de articulação e harmonização sociais, especialmente necessários ante a característica fragmentação das sociedades atuais pelas transformações do trabalho (CABO MARTÍN, 2006, p. 10, tradução nossa).

As linhas escritas acima afiançam as iniciativas e obrigações estatais como elementos primordiais para a alteração do quadro social brasileiro.

Por se acreditar que uma Constituição “Tributária e também Ambiental Brasileira” (e não meramente fiscal) pode efetivamente promover mudanças pelo enquadramento de situações econômicas não benéficas para toda a sociedade e para o meio ambiente, atribuindo-se um laço de responsabilidade solidária entre aqueles que degradam o meio ambiente, é que faz sentido pensar em coletividade; diferenciando-se as ações econômicas respeitosas das degradantes ou agressoras.

Com apoio na teoria constitucional de Cabo Martín, entende-se que as ideias aqui apresentadas passam a ter suporte constitucional para o caso brasileiro, na medida em que a Solidariedade não é palavra que se extrai da Constituição Nacional como imagem liberal altruística ou pertencente apenas à seara da intencionalidade ou voluntariedade benéfica sem nenhuma aplicabilidade no âmbito tributário. Em razão desses elementos, uma visão principiológica deve ser requerida para este trabalho, pois a mera narrativa dos elementos textuais constitucionais, sem critérios de valor, mostrar-se-á insuficiente para tratar do tema.

⁴⁶ O mesmo autor em outras linhas, mas na mesma obra, se refere à ruptura da subjetividade pelo Constitucionalismo do Estado Social. Segundo ele, toda a história do Direito Ocidental registra a construção subjetivista do Direito (a partir das circunstâncias materiais de intercâmbio no mercado e ideologias do jusnaturalismo e do liberalismo), e somente o fato de que a personalidade fundamenta o Direito subjetivo (CABO MARTÍN, 2006, p. 66).

A defesa de uma teoria jurídica sem valorar elementos normativos e mesmos os respectivos fatos envolvidos, além de insuficiente, mostra-se, em certa medida, ultrapassada e paradoxalmente não científica, pois, conforme mostram elementos científicos da área biomédica, não há ato humano sem a presença do elemento valorativo⁴⁷.

Enfim, longe de ter apenas uma finalidade descritiva da lei, o presente estudo mostrar-se-á propositivo, uma vez que irá sugerir elementos normativos para suprir a carência do elemento solidário no trato das normas tributárias. Essa carência, como já se destacou, é observada na própria Constituição Brasileira, mas ela mesma possui outros componentes e princípios que permitem atingir resultados ambientais.

Tal falta de elementos textuais normativos serve de arrimo para que a doutrina tributária brasileira (majoritariamente adepta de teorias descritivas, muitas vezes alheia a questões axiológicas e teleológicas), acabe desprezando componentes principiológicos que compõem o fundamento para a adequada e necessária tributação ambiental. E como este tipo de análise descritiva se apegua a construções formais, o exame principiológico e teleológico (que, aliás, sustenta o presente trabalho), acaba, por uma visão liberal, sendo enquadrado em uma teia de elementos que remetem a questões de mero discurso altruístico, sem aplicabilidade prática.

Por oportuno, há que se enfatizar que a Constituição não insinua os fins ou objetivos (teleologia) que a República Brasileira há de atingir. Sua redação é clara.

Art. 3º Constituem **objetivos** fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

I - construir uma sociedade livre, justa e **solidária**;

[...]

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

⁴⁷ Há que se afastar o dogma da não valoração no âmbito jurídico. Pode-se falar em ideal não valorativo no momento da descrição da norma, mas não que este elemento efetivamente não exista na interpretação jurídica. Duas posições relativas

a) Heemann (2001, p. 48):

“Singular a posição do Prêmio Nobel de Medicina de 1973, Konrad Lorenz. Mediante um aparente sincretismo das perspectivas teleonômica e intuitiva, afirma a existência de valores imanentes ao mundo real. São as percepções e sensações valorativas (*Wertempfindung*) apriorísticas, geneticamente programadas. Com base em informações neurobiológicas, acredita que a percepção da *gestalt* axiológica se localiza no hemisfério esquerdo do cérebro, junto a grande parte das experiências vividas.”;

b) Dussel (2007, p. 149, nota nº 38) para desenvolver um critério material ético, e com agudeza estremada, anotou o seguinte:

“Os ‘valores’ [...] encontram-se nas relações estruturais de grupos neuronais (produto de categorização perceptual, e posteriormente categorização conceitual) que se situam nos órgãos da avaliação afetiva ou em certos ‘mapas’ do córtex e que determinam a constituição do ‘objeto’ (ou dos ‘juízos’ restantes) enquanto são ‘ajuizados’ em referência a que se oponham ou permitam a sobrevivência humana, e isso nos diversos momentos (perceptual, conceitual, decisório prático consciente, autoconsciente, linguístico, ético-cultural e histórico institucional, etc.) do ato humano (desde os momentos vegetativos até os políticos, econômicos ou artísticos, para citar alguns, reconhecendo-se as diferenças essenciais entre cada um deles). Como já se pode suspeitar, estamos falando de um ‘critério de verdade universal’ (nada ‘caprichoso’, caótico ou só movido pelo ‘egoísmo’: sobrevivência humana e egoísmo se opõem e não têm nada a ver como tais um com outro) inscrito instintiva e cultural ou adquiridamente na própria ‘afetividade’ cerebral (o que destruiria toda a estratégia argumentativa de Kant [...] no começo do Livro I da *Crítica da Razão Prática*)”.

[...]

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

[...]

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por **fim** assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

[...]

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o **dever** de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

De fato, há que se verificar o direito posto, mas avaliar sua congruência com os objetivos e princípios constitucionais e isto é possível caso se assuma a importância da valoração jurídica, sua teleologia.

Nesse passo, portanto, o que se quer fazer é uma projeção do Direito Tributário pelo princípio da solidariedade e não somente a descrição de um direito tributário positivo. Este trabalho só pode ser feito pela valoração: pelo passado (experiências já catalogadas); presente (ordenamento nacional e principalmente o que pensa sua doutrina) e futuro (projeções dos objetivos emanados da norma constitucional que, aliás, não estão apenas no capítulo financeiro-tributário).

4.3 CONTESTAÇÕES E PONDERAÇÕES ÀS PRINCIPAIS HIPÓTESES E PREOCUPAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

Resolveu-se, diante de diferentes argumentos, arrolar e abordar as respeitáveis preocupações, **aqui tratadas como hipóteses**, que se põem como empecilhos doutrinários no caminho da tributação ambiental no Brasil⁴⁸. Assumiu-se o compromisso em contestar ou ponderar tais preocupações de modo amplo relativamente à tributação ambiental e não apenas referente à energia, com apoio na doutrina brasileira e internacional, além de exibir, posteriormente, as principais experiências internacionais como suporte empírico-científico.

As preocupações aqui resumidas, naturalmente, não refletem o raciocínio completo dos autores mencionados e pede-se licença para mencioná-los sem comprometer seus raciocínios parcialmente transcritos.

⁴⁸ Como lembra Leroy (2010, p. 3, tradução nossa): “A sociologia tributária é essencial para a pesquisa, para o cidadão e julgador: com efeito, a tributação se situa no coração de toda política constituindo uma forma original de ação pública sobre a sociedade. O tributo é, por sua vez, um instrumento de outras políticas públicas em favor de empresas, de categorias sociais, de variados setores [...], e um objeto de política, por meio da redistribuição de rendas pela tributação, pelo financiamento de programas públicos [...]”

4.3.1 Hipótese 1: um tributo ecológico/extrafiscal ou mesmo um tributo ordinário (já existente no rol da Constituição Brasileira) mas com fortes elementos extrafiscais não respeitaria o princípio da capacidade contributiva e da igualdade. Dessa forma, desnaturaria o aspecto tributário arrecadador, e assim não poderia ser considerado como tributo, já que não cumpriria sua função original carecendo de legitimação constitucional.

Como exemplo da preocupação destacada acima, note-se a posição de Ferraz (2005, p. 347):

Uma cobrança de impostos [e não de outros tributos, como a contribuição especial, citada pelo autor] diferenciada em função da maior ou menor adequação da atividade do contribuinte a parâmetros de preservação ambiental seria inconstitucional por ferir os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Este é o tema — a relação entre capacidade contributiva (o qual vem normalmente acompanhado do princípio da igualdade) e extrafiscalidade ambiental — que se quer dar maior atenção e que, a partir de agora, passa a ser analisado sob um prisma de solidariedade⁴⁹.

Godoi (1999, p. 193) considera que o trato concomitante das normas indutoras — extrafiscalidade em sentido estrito — com o tema da igualdade receberia três posicionamentos por parte dos estudiosos:

a) rechaço de qualquer norma tributária indutora, por ferir o princípio da igualdade; b) afirmação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras, mas negação da aplicação do princípio da capacidade contributiva ou; c) afirmação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e busca de sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

E aqui começam a nascer as grandes dificuldades. Como estabelecer um critério de igualdade?

Segundo Nagel (1993, p. 11-12), a “igualdade” é o problema central da teoria política e não é uma questão prática e sim teórica e **parte de cada percepção individual**. A partir desse ponto, a ética e a base ética da teoria política fazem surgir no indivíduo dois pontos de vista: o pessoal e o impessoal.

E prossegue o autor:

É muito difícil realizar uma harmoniosa combinação de um ideal político aceitável com um modelo de moralidade pessoal. Ou outro modo de se pôr o problema: a busca em descobrir razoáveis modelos morais de conduta individual e de integrá-los a justos critérios de valoração das instituições sociais e políticas de modo suficiente harmonioso parece não existir.

[...]

E isso em parte é porque não foi resolvida em nosso mundo o problema de estabelecer qual seja a justa relação entre o ponto de vista impessoal [relativo à coletividade] e o interno.

[...]

⁴⁹ Nota-se que a doutrina brasileira não é unânime ao tratar da (in)conveniência da tributação não apenas entre as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições, etc.). Citada doutrina aceita em maior medida a inserção de elementos extrafiscais ambientais nos tributos ordinários, mas rechaça, com vigor, a ideia da criação de um tributo com fins ecológicos. Ver por exemplo, Tôres (2005a, p. 109); Ferraz (2005, p. 351).

Vivemos em um mundo de repugnante desigualdade econômica e social, em um mundo cujo caminho não reconhece os modelos comuns de tolerância, de liberdade individual e de crescimento humano o qual foi penosamente lento e inconstante (NAGEL, 1993, p. 13, tradução nossa).

Portanto, longe de sugerir uma solução à questão da igualdade⁵⁰, o que se quer extrair dessas linhas é que a análise sobre a igualdade passa pelo caminho ético e coletivo e não se pode admitir que prescindamos de questões de valoração social. Ademais, o contraste estabelecido entre a visão liberal e social acaba por se revelar determinante caso se opte por um modelo constitucional liberal ou social e mesmo de Estado para toda a sociedade.

Opta-se, neste trabalho, por um modelo de Constituição Social, embasada pelo Princípio da Solidariedade.

Cabo Martín (2006, p. 45-107), na parte principal de sua obra, fundamenta todo seu raciocínio pelo princípio da solidariedade, princípio básico do constitucionalismo do Estado Social. Considerando o princípio da Solidariedade como princípio da articulação e intervenção social, propõe a ruptura com o sistema garantista anterior de três formas:

a) ruptura do universalismo da categoria do sujeito, mas a especificação do sujeito. Trata-se não de um formalismo abstrato que rompe toda a correspondência entre realidade e Direito, mas o estabelecimento entre realidade e Direito que supõe a tradição jurídica da debilidade fática. Ou seja, a utilização formalmente estabelecida da desigualdade *de iure* para tratar da desigualdade *de facto*. Esse ponto traduz muito bem a proteção de fato do meio ambiente perante o poder econômico dos mais fortes frente aos mais fracos ou perante a sociedade; b) a ruptura da subjetividade. Toda a história do Direito Ocidental registra a construção subjetivista do Direito (no sentido de que a partir das circunstâncias materiais do intercâmbio no mercado e das ideologias do jusnaturalismo e do liberalismo). Que se introduza no Direito Positivo Constitucional um elemento objetivo, pela “Constituição dos mais Débeis” que se reconhece precisamente com base nessa debilidade. Não basta a “personalidade”, mas o que reclama o novo Direito é aquilo que diferencia, demandando o “Direito da Diferença” e não apenas da igualdade. A diferença entre aqueles que podem contar com elementos ambientais, poluindo-os, pelo fato de deterem o poder econômico, deve ser observada pelo Direito da Diferença; c) ruptura com o individualismo. O Direito Constitucional adquire uma especial relevância como articulador e construtor social, bem distinto do mero reconhecimento e transporte mecânico da pura individualidade para o mundo do Direito.

Dessa maneira se dá, portanto, pela inserção do princípio da solidariedade, a previsão

⁵⁰ É bastante instigante a posição de Soares (2001, p. 332, grifos nossos) sobre o tema no Direito Português: “Tanto nos impostos extrafiscais como nos agravamentos extrafiscais de impostos o princípio da legalidade fiscal sofre uma atenuação e o princípio da igualdade fiscal não se aplica”.

constitucional de intervenção sobre os elementos de modo e efeitos de produção capitalista: propriedade e mercado.

Pelas razões a seguir expostas entende-se que a última das três posições apontadas acima por Godoi (1999) é mais adequada para tratar do tema: afirmação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e busca de sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras, mas com a ideia balizadora do Direito da Diferença (próximo da realidade) e não da igualdade formal.

Tome-se, agora, o tema da capacidade contributiva.

Neste estudo entende-se que o princípio da capacidade contributiva⁵¹, para o caso brasileiro, não se consubstancia apenas no art. 145, § 1º⁵² e muito menos dali parte seu estudo. Tal dispositivo se refere simplesmente ao caráter econômico de um determinado perfil tributário; os impostos devem buscar um caráter pessoal, devem visar a figura de quem paga e sua capacidade econômica⁵³ em pagar devido à sua renda, o seu patrimônio e seu consumo individuais ou “internos” para que se possa conferir igualdade entre os desiguais, mas do ponto de vista pessoal, individual (“interno”), e não coletivo. E a expressão “sempre que possível” é justificada porque, queiram ou não alguns teóricos, alguns impostos, como é o caso do ICMS, possuem caráter real, ou seja, não levam em conta, em grande medida, a figura de quem paga, tornando difícil a aferição da capacidade econômica do indivíduo.

Os reflexos “exteriores”, que resultam em externalidades negativas e compõem a capacidade contributiva do indivíduo em uma cadeia de responsabilidade solidária, não são percebidos ou melhor,

⁵¹ a) Na Constituição Italiana, em vigor desde 1º de janeiro de 1948, pode-se encontrar expressamente:
Art. 53

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva;

b) A Constituição Espanhola, em vigor desde 29 de dezembro de 1978, prevê a capacidade econômica:
Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

⁵² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵³ A título histórico, importante lembrar o § 1º, art. 15 da Constituição Brasileira de 1946 sobre a capacidade econômica das pessoas:

Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...]

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

[...] § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

apreendidos pela capacidade econômica, pois se dão de um ponto de vista individual ou mesmo puramente econômico.

Significa dizer então que o princípio da capacidade contributiva decorre do exame de variados dispositivos constitucionais, mas se fundamenta no art. 3º, I e IV pois nesses dispositivos se destaca a construção de uma sociedade livre, justa e **solidária** com vistas ao bem comum.

E de modo complementar e de máxima importância, o exame da solidariedade e da proteção ambiental tem arrimo no art. 225 da Constituição Federal Brasileira, pois o meio ambiente é considerado como bem de uso comum do povo, o qual impõe o dever (e não apenas a opção) ao Estado e à coletividade a sua defesa e preservação, consolidando o caráter não individualista, mas solidário e intergeracional.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e **solidária**;

[...]

IV - **promover o bem de todos**, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

[...]

Art. 225. **Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo** e essencial à sadia qualidade de vida, **impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.**

Ou seja, deve ser feita uma análise dos fundamentos constitucionais para se apreciar o princípio da capacidade contributiva e não somente enxergá-la sob o prisma do já citado art. 145, § 1º da Constituição Federal.

O meio ambiente, como lembra Benjamin (2007, p. 73), é alçado ao ponto máximo do ordenamento, constituindo-se a constitucionalização da tutela ambiental direito fundamental, contrabalançando as prerrogativas tradicionais do direito de propriedade.

Importante relembrar uma das razões de voto do ministro Celso de Mello em julgado do Supremo Tribunal Federal (Mandado de Segurança nº 22.164-0 — São Paulo — 30.10.1995)⁵⁴:

O direito à integridade do meio ambiente — típico direito da terceira geração — constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social.

Enquanto os direitos de primeira geração — que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais — realçam o princípio da liberdade, e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais), que se identificam com liberdades positivas, reais ou concretas, acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22.164-0-SP de 30 out. 1995. Reforma Agrária — Imóvel Rural situado no Pantanal Mato-grossense — Desapropriação — sanção (CF, art.184) — Possibilidade — Falta de Notificação Pessoal e Prévia do proprietário rural quanto à realização da vistoria (Lei nº 8.629/93, art. 2, § 2º) — Ofensa ao postulado do *Due Process of Law* (CF, art. 5º, LIV) — Nulidade Radical da Declaração Expropriatória — Mandado de Segurança deferido. Endereço eletrônico do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85691>>. Acesso em: 05 jun. 2013.

materializam poderes de titularidade coletiva, atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais indisponíveis pela nota essencial de uma inexauribilidade [...].

Nesse passo, o princípio da solidariedade serve de base para vários estudos relativos à extrafiscalidade ambiental e pretende-se, neste trabalho, formular uma posição frente ao princípio da capacidade contributiva para o caso brasileiro.

A capacidade econômica, como posta expressamente na constituição federal, exprime apenas uma indicação econômica para o indivíduo nas condições já mencionadas.

A capacidade contributiva, por sua vez, deve ser entendida em uma dimensão mais ampla apoiada pela solidariedade em contribuir. Mas esse contribuir passa por aspecto difuso no caso ambiental, não meramente econômico e individual, pois há que se ter em mente a característica de custos na prevenção e manutenção, frise-se, no âmbito lícito (como será visto) das atividades ambientais. E é aqui que a extrafiscalidade ambiental toca a capacidade contributiva.

Nesse sentido, é oportuno citar Rosembuj (2013, p. 19, tradução nossa):

Há um custo ambiental que se deve reconhecer e cuja partilha tem que se ater em origem ao princípio de quem contamina paga. Mas, sendo assim, não se pode afirmar que seja bastante. O princípio de igualdade reclama uma intervenção pública maior do que a contraprestação econômica por parte do agente que produz a contaminação ou, inclusive, quem impede a continuação do bem ambiental. O fator distributivo, por assim dizer, transcende o princípio de quem contamina paga, demandando o fundamento de outros princípios ou critérios jurídicos genéricos mais amplos, como a igualdade, solidariedade, capacidade econômica.

Ainda há que se concordar com Palao Taboada (2005, p. 94), quando escreve que a extrafiscalidade ambiental se legitima constitucionalmente pela proteção do meio ambiente e a capacidade econômica para cobrir gastos públicos em planos distintos, muito embora entenda Benjamin (2007, p. 74) que para o caso brasileiro e

Diante do novo quadro constitucional, a regulação estatal do ambiente dispensa justificção legitimadora, baseada em técnicas interpretativas de preceitos tomados por empréstimo, pois se dá em nome e causa próprios. Em face da exploração dos recursos naturais, a ausência do Poder Público, por ser a exceção, é que demanda cabal justificativa, sob pena de violação do dever inafastável de (prontamente) agir e tutelar.

E a grande dificuldade justamente é essa: são dois âmbitos diferentes — da extrafiscalidade ambiental e capacidade econômica — em que há uma espécie de choque de gerações (ou dimensões) no trato de direitos. Alguns invocam os direitos de segunda geração relacionados à igualdade como preponderantes e outros proclamam os direitos de terceira geração ligados aos direitos da coletividade.

Porém, há sim um componente relativo à capacidade em contribuir quando se cuida da extrafiscalidade ambiental, dados os custos de prevenção para atender ao meio ambiente, mas não

significa dizer que há que se legitimar a tributação ambiental pelo mesmo prisma da capacidade econômica ou por tais custos de prevenção.

Para dar maior concretude ao raciocínio há que dizer que a capacidade econômica grava primordialmente as condições individuais, daí a ideia de igualdade; já a extrafiscalidade, em um ambiente coletivo, grava as atividades e condutas desses indivíduos sem se afastar da igualdade, pois o tributo seria estendido a todos.

Mas, como já indicou Moschetti (1980, p. 279, tradução nossa) ao considerar que a capacidade contributiva não é simplesmente a capacidade econômica, “senão a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, ou seja, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, e não se pode considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas”.

Nesse ponto é que deve ser considerado que a riqueza é objeto da capacidade econômica, mas há também um componente agregado à contribuição que é de natureza coletiva, e que, nesse ponto, diz respeito à prevenção dos danos ambientais e para conservação do meio ambiente.

Essa é a questão mais relevante que deve ser destacada, sendo uma das razões de não se tratar a capacidade econômica no mesmo sentido de capacidade contributiva.

Significa dizer que o índice de riqueza do indivíduo⁵⁵ não pode ser analisado como único critério legitimador do sistema tributário nacional, pois a capacidade contributiva é composta de um vetor solidário com vistas à prevenção de danos e para conservação ambiental, indicando condutas, e de um vetor econômico. Pode-se objetar, a partir de uma figura geométrica analítica, que ambos os vetores teriam o mesmo fim — que seria o suprimento dos gastos públicos. De fato, mas os vetores têm início e suporte em eixos diferentes, em campos de legitimação distintos, compondo a capacidade tributária. E o vetor solidário se diferencia do vetor puramente econômico no sentido (difuso) da solidariedade pela correção das externalidades já comentadas.

Em síntese, na composição do vetor da capacidade contributiva em um sistema tributário existem dois vetores: um vetor com eixo de fundamentação no âmbito puramente da riqueza e individual e outro vetor com eixo no campo solidário para a correção de externalidades as quais também envolvem custos e aspectos de igualdade, mas não são regidos puramente por critérios econômicos, mas ambientais. A “soma” dos dois vetores leva à configuração da capacidade

⁵⁵ Herrera Molina (2000, p. 163) tratou de eventual conflito entre o princípio “quem contamina paga” e da “capacidade econômica”, enfatizando que ambos são projeções do princípio da solidariedade. Para resolver tal conflito, o autor sugere que deveria existir um triplo controle: a idoneidade do tributo ambiental para conseguir seu fim (se não existem alternativas à conduta contaminante, o tributo resultará ineficaz), e que a igualdade de custos não se possa alcançar com outros meios menos restritivos do princípio da capacidade econômica, e que ainda a incidência sobre o direito a contribuir, com respeito à capacidade econômica, seja proporcional aos objetivos ecológicos obtidos. Esta última seria a mais difícil de realizar pois se desenvolve em um duplo plano, normativo e fático.

contributiva do sistema.

Os tributos ordinários já convivem com elementos extrafiscais, e existem novas demandas sociais, em sentido solidário ou coletivo, ainda não atendidas para proteção do meio ambiente — bem comum de todos.

Gallo (2011, p. 127, tradução nossa) raciocinando pela conciliação da capacidade contributiva e a tributação ambiental escreve:

Frente a estas dificuldades [de conciliação], o acolhimento da noção de capacidade contributiva como critério de partilha, equitativo e razoável, levaria facilmente a identificar os fatos e situações socialmente relevantes e expressivas em concreto, de potencialidade econômica nas unidades físicas que incidem no meio ambiente objetivamente entendido, ou, talvez, ainda melhor, no próprio comportamento humano que procura certo dano ambiental, prescindindo do fato de que tal coisa repercute sobre o ser humano. E a mensurabilidade econômica das emissões contaminantes viria garantida não em função das emissões em si mesmo, senão em função dos prejuízos que podem produzir no ambiente ou em comparação com outras emissões menos ou nada contaminantes.

O contribuinte terá a liberdade em optar pelos atos que visem maior ou menor preservação ambiental, justamente porque esse é o sentido de uma norma indutora. O que não se pode negar, entretanto, é que as externalidades não sejam observadas e sim assumidas por toda a coletividade indistintamente. Esse é o aspecto solidário do qual uma visão eminentemente individualista se afasta.

Os elementos extrafiscais, justamente, procuram compensar as externalidades pelo fato de que o bem comum, o meio ambiente, não pode ser privativo daqueles que optam por posturas mais agressivas.

Em última análise, a extrafiscalidade ambiental não impediria que se observasse a igualdade, a capacidade econômica, no estado fiscal brasileiro. Pelo contrário; com o raciocínio que aqui se elaborou, a extrafiscalidade comporia a capacidade contributiva, em um sentido solidário com vistas à proteção ambiental, sem negar o aspecto arrecadador envolvido.

Poder-se-ia objetar: quem não possui capacidade econômica possui capacidade contributiva? Não, porque lhe falta a legitimação do vetor econômico. E daí surge a questão: quem não tem responsabilidade solidária ainda pode seguir sem internalizar os custos ambientais de proteção?

Portanto, ao se constatar que não existe o vetor solidário de proteção ambiental no sistema tributário brasileiro, a tese que aqui se expõe é que é necessário e urgente reexaminá-lo com vistas a readequá-lo para atender ao meio ambiente, já que se trata de um bem que está no ápice de todo o sistema normativo, seja por meio de um tributo ecológico/extrafiscal ou mesmo por meio de um tributo ordinário (já existente no rol da Constituição Brasileira).

Claro que não existe um motivo expresso e institucionalizado no Título VI, da Tributação e Orçamento, determinando a alteração da atual Constituição Brasileira.

Mas a oportunidade e os fatos reclamam urgência no trato do assunto. Há um débito social,

ambiental e econômico relativo à vida brasileira e já existem dados concretos de experiências internacionais que poderiam servir de norte e adaptadas ao caso brasileiro.

Tal reexame não só do Estado, mas de toda a coletividade, traduziria o dever expresso (e não uma opção) previsto no art. 225 da Constituição Brasileira, ao provocar consequências sociais profundamente relevantes, projetando-se aqui o cuidado ambiental, aliás, a todos os seres, já que esse mesmo dispositivo da Constituição Federal menciona que todos têm direito a tal cuidado de proteção.

4.3.2 Hipótese 2: a demarcação de nova hipótese de incidência⁵⁶ tributária não prevista expressamente na Constituição Brasileira para um novo imposto ecológico. Impossibilidade de implantação de um tributo eminentemente ecológico

Como exemplo da preocupação destacada acima, observe-se o que escreve Tôrres (2005a, p. 109-129):

Feitas essas considerações sobre os limites constitucionais e reclamos da competência ambiental, não encontramos, à luz da nossa Constituição, espaço para a criação de alguma espécie de “imposto” ecológico, salvo eventual exercício da competência residual da União (art. 154, I), nos limites dessa hipótese.

[...]

A própria Constituição Federal já demarcou, previamente, em angustas fronteiras, os limites da ação legiferante, formal e materialmente, porque os motivos para a instituição de um ou outro tributo já estão objetivamente definidos como sendo os critérios necessários para a qualificação da tipologia do tributo que se queira instituir, dentre os tantos possíveis no elenco constitucional (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuição ou imposto extraordinário), conforme os procedimentos adequados.

E cabe também transcrever, mais uma vez, o texto de Ferraz (2005, p. 351):

Não há espaço para a cobrança de simples impostos com finalidade ambientalmente orientada no sistema constitucional brasileiro. Tais exigências somente poderão ocorrer sob a forma específica de contribuição no domínio econômico (admitida sob essa forma a hipótese de incidência de imposto).

[...]

As taxas se prestam perfeitamente à tarefa de proteção ambiental, podendo ser exigidas em função da atividade de fiscalização ambiental como pela prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental.

A hipótese em destaque toca os seguintes assuntos:

- a dupla competência ambiental tributária para a instituição de um novo tributo ambiental;
- as variadas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria e especiais, empréstimos compulsórios, impostos extraordinários) como instrumentos para a proteção ambiental.

Forçoso, então, abordar separadamente os assuntos aqui apontados, embora já se tenha tangenciado alguns deles em situações anteriores neste estudo.

⁵⁶ É interessante observar que, mesmo sem a existência de uma hipótese de incidência no ordenamento brasileiro, alguns estudiosos já projetam, por meio da construção de linguagem, a eventual descrição de uma hipótese de incidência ambiental. Ver por exemplo Amaral (2007, p. 205-223).

Já foram mencionados os principais tributos ligados ao tema da energia do ponto de vista constitucional. Porém, agora serão tratados os tributos do ponto de vista ambiental, e não apenas aqueles relativos à situação energética brasileira, pois o estudo aqui passa a ter um caráter geral, embora oportunamente o tema da energia seja invocado. Posteriormente será efetuada uma proposta para a tributação ambiental da energia em razão dos raciocínios desenvolvidos também neste item.

4.3.2.1 Competência Legislativas na Constituição Brasileira. As competências Ambiental e Tributária

Em linhas anteriores já se expôs a competência legislativa quanto ao trato particular da energia pela Constituição Brasileira.

É preciso saber agora, para o caso brasileiro, se são exigidas concomitantemente as competências tributária e ambiental para possibilitar a instituição de um tributo ambiental de modo amplo e não apenas relativo à energia.

Essa exigência de dupla competência é estudada pela doutrina estrangeira.

Na Espanha, Herrera Molina (2000, p. 185) considera que a exigência de dupla competência tem sido sustentada pelo Tribunal Constitucional e pela doutrina espanhola. E lembra ainda que na Alemanha pairam dúvidas sobre tal exigência.

Soares (2001, p. 326) cuida da figura do imposto ambiental em Portugal do ponto de vista fiscal e ambiental e lembra que “o tributo ecológico tem que se conformar não só com os princípios e as disposições legais que lhe são aplicáveis enquanto componente do sistema fiscal, mas também com aqueles que se lhe dirigem em virtude de ser um instrumento de política ambiental”.

Na Argentina, os impostos integram o sistema de coparticipação federal, deixando liberadas, em princípio, as competências tributárias em matéria de taxas e contribuições especiais; ou seja, a dupla ou múltipla imposição não seria inconstitucional ou ilegal, permitindo-se uma superposição de regulação de taxas e contribuições especiais com caráter ecológico (SALASSA BOIX, 2013, p. 46-58).

Capano (1994, p. 459 e p. 470-471) considera que o caráter unitário do ordenamento italiano (Estado, Regiões, Províncias e Comunas, art. 114 da Constituição Italiana), difere do modelo federativo, pois o princípio da capacidade contributiva, coordenado com os critérios de progressividade, determina a própria função, o limite ao legislador e as garantias ao contribuinte. O princípio da unidade do sistema financeiro define o limite e o papel das comunidades autônomas na tutela dos valores fundamentais da coletividade, entre os quais o meio ambiente. A relação entre competência estatal e regional deve ser realizada segundo os ensinamentos da Corte Constitucional e por meio do princípio da leal colaboração, que encontra precisos instrumentos atuantes na participação paritária das Regiões. Cabe ao Estado a individualização dos interesses coletivos merecedores de tutela, a definição das fontes e prioridade, a direção e a coordenação dos diversos instrumentos idôneos para atingir a

tutela ambiental. Cabe às comunidades autônomas a identificação dos interesses sobre seu território e a escolha dos instrumentos de modalidade para realizar em concreto, politicamente, os objetivos de valorização e tutela ambiental.

Mas retorne-se à situação brasileira.

Para estudá-la, devem ser lembrados os artigos 21 a 24 e art. 30 da Constituição Federal que estabelecem, basicamente, as competências das pessoas políticas brasileiras.

Art. 21. Compete à União:

[...]

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

[...]

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

[...]

XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso;

[...]

XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições:

[...]

Art. 22. Compete **privativamente à União legislar** sobre:

[...]

IV - águas, **energia**, informática, telecomunicações e radiodifusão;

[...]

XXVI - atividades nucleares de qualquer natureza;

[...]

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

[...]

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

[...]

Art. 24. **Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente** sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, **proteção do meio ambiente e controle da poluição;**

VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII - **responsabilidade por dano ao meio ambiente**, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

[...]

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

[...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

[...]

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

Diante dos dispositivos acima destacados, é importante recordar a lição de Silva (2002, p. 477) sobre a divisão de competências estabelecida pela Constituição Nacional:

A nossa Constituição adota esse sistema complexo que busca realizar o equilíbrio federativo, por meio de uma repartição de competências que se fundamenta na técnica da *enumeração dos poderes da União* (art. 21 e 22), com *poderes remanescentes para os Estados* (art. 25, § 1º) e *poderes definidos indicativamente para os Municípios* (art. 30), mas combina, com essa reserva de campos específicos (nem sempre exclusivos, mas apenas privativos), possibilidades de delegação (art. 22, parágrafo único), áreas comuns em que se prevêem atuações paralelas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23) e setores concorrentes entre União e Estados em que a competência para estabelecer políticas gerais, diretrizes gerais ou normas gerais cabe à União, enquanto se defere aos Estados e até aos Municípios a competência suplementar.

E continua o autor:

Quanto à extensão, ou seja, quanto à participação de uma ou mais entidades na esfera da normatividade ou da realização material, vimos que a competência se distingue em: (a) *exclusiva*, quando é atribuída a uma entidade com exclusão das demais (art. 21); (b) *privativa*, quando enumerada como própria de uma entidade, com possibilidade, no entanto, de delegação (art. 22 e seu parágrafo único) e de *competência suplementar* (art. 24 e seus parágrafos); a diferença entre a exclusiva e privativa está nisso, aquela não admite suplementariedade nem delegação; (c) *comum, cumulativa ou paralela*, reputadas expressões sinônimas, que significa a faculdade de legislar ou praticar certos atos, em determinada esfera, juntamente e em pé de igualdade, consistindo, pois, num campo de atuação comum às várias entidades, sem que o exercício de uma venha a excluir a competência de outra, que pode assim ser exercida cumulativamente (art. 23); (d) *concorrente*, cujo conceito compreende dois elementos: (d1) possibilidade de disposição sobre o mesmo assunto ou matéria por mais de uma entidade federativa; (d2) primazia da União no que tange à fixação de normas gerais (art. 24 e seus parágrafos); (e) *suplementar*, que é correlativa da competência concorrente, e significa o poder de formular normas que desdobrem o conteúdo de princípios ou normas gerais ou que supram a ausência ou omissão destas (art. 24, §§ 1º ao 4º) (SILVA, 2002, p. 479).

Desses ensinamentos pode-se concluir que a legislação da energia cabe privativamente à União, mas cabe aos Estados e Municípios explicitar o conteúdo de normas gerais ou suprir sua ausência ou omissão. Os Estados podem ainda, por delegação, legislar em nome da União sobre este tema. E de modo concorrente, ou seja, podem legislar sobre direito tributário, financeiro e econômico; proteção do meio ambiente e combate à poluição; responsabilidade por dano ao meio ambiente — todos os entes federativos, observando-se a primazia da União para estabelecer normas gerais.

Oportuno destacar que o art. 23, VI e VII prevê a proteção do meio ambiente e combate à poluição pela competência legislativa comum e o art. 24, VI e VIII, estabelece a proteção do meio ambiente, controle da poluição e a responsabilidade por dano ao meio ambiente pela competência legislativa concorrente.

Silva (2010, p. 77-78) entende que no caso do art. 23, a competência está mais voltada para a **execução das diretrizes**, políticas e preceitos relativos à proteção ambiental. Em contrapartida, no

caso do art. 24, a competência da União, no âmbito da legislação concorrente, se limita a **estabelecer normas gerais**.

Em vista do que foi exposto, portanto, deve-se concordar com Amaral (2007, p. 62) ao afirmar que, em razão da Constituição Brasileira de 1988, todas as pessoas políticas brasileiras possuem o poder-dever de proteger o meio ambiente, mas tal proteção somente será realizada mediante a observação das competências tributárias outorgadas pela Constituição.

A energia possui tratamento legislativo privativo da União, mas sua tributação é matéria clara e constitucionalmente prevista no artigo 153, § 3º.

Portanto, entende-se que não existe qualquer conflito ou dúvida ao se afirmar que todos os entes federados, respeitando-se suas competências tributárias, poderão acrescentar componentes extrasfiscais ambientais em suas legislações tributárias, nos tributos já existentes e não somente com respeito à energia. Entretanto, já vale adiantar e concorda-se com que escreveu Tôrres acima; não há possibilidade, por parte de Estados e Municípios, da criação de um novo imposto ecológico, pois a chamada “competência residual tributária” prevista no art. 154, I, da Constituição Federal, pertence à União.

O que ocorre é que a criação de um novo imposto ecológico, nas condições acima, exigiria, conforme determina o mencionado art. 154, I que tal imposto fosse não cumulativo e não tivesse fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Além disso, que fosse respeitado o art. 60, § 4º (“cláusulas pétreas”). Atendidas essas condições, não se vê óbice para a adoção de um novo tributo ecológico.

E é aqui que o princípio da solidariedade mostrado anteriormente deve ser invocado. O fato gerador (ou a hipótese de incidência) será baseado em situações que digam respeito à proteção ambiental e não pelos fatores de capacidade econômica que demonstram renda, consumo ou patrimônio do ponto de vista individual. O vetor da solidariedade passa a sustentar e legitimar a instituição de um novo tributo pelo aspecto da tributação ambiental, em uma cadeia solidária de responsabilidade.

Não se tem a pretensão em estabelecer ou escolher entre eles, no presente estudo, qual seria o imposto ecológico mais adequado ou eficiente⁵⁷ para a proteção ambiental, principalmente com

⁵⁷ Osculati (1979, p. 39, tradução nossa) escreve que “a causa da impraticabilidade da via indicada dos critérios de pura eficiência econômica e os níveis de despoluição que a coletividade se propõe a realizar são necessariamente fixados também e prevalentemente sobre a base de considerações políticas e sociais que devem ser fundadas sobre todo o conhecimento disponível sobre a vida animal e vegetal. A passagem do esquema da tributação incentivadora ótima ao esquema da tributação incentivadora efetiva, que se está delineando, comporta uma mudança da fase de estudo e realização da política ambiental. Para alcançar o nível ótimo de poluição, de fato, [...], a autoridade competente deveria avaliar sobretudo os custos sociais dos problemas ambientais e, mediante a tributação, determinar a responsabilidade correspondente.”

relação à energia. Isso demandaria cálculos e levantamentos de externalidades, impactos ambientais, dados de concorrência e fornecimento de produtos, cadeias de produção, transporte, descarte, custos sociais de gastos ambientais, de gastos com comunicação, planejamento, distintas demandas ambientais territoriais, dentre inúmeras variáveis que dizem respeito à política de implantação tributária as quais extrapolam o campo de investigação que ora se limita ao aspecto jurídico.

Mas Soares (2001, p. 392-434) ensina que existem modalidades de impostos ecológicos⁵⁸: impostos sobre emissões quantificadas; sobre produtos; e sobre a extração de recursos naturais. Há que se discorrer sobre eles.

- Imposto sobre emissões quantificadas (Gás Carbônico - CO₂, por exemplo⁵⁹)

O imposto sobre emissões traduz-se em pagamentos ligados à medição ou ao peso das emissões poluentes. Um tributo por unidade de poluição medida e calculada tendo em conta o dano marginal que é imputável a ela foi sugerido originalmente por Pigou. A hipótese de incidência é o próprio ato de poluir, devendo ser gravada cada unidade de medida de contaminação, sendo a libertação de emissões sob qualquer estado (sólido, líquido ou gasoso).

Exemplo de tributo sobre emissão é aquele relativo à produção de gás carbônico ou CO₂. Frise-se que esse seria o típico imposto que legitimaria a inserção do elemento ambiental em sua composição. Contudo, apenas o resultado final, e não os componentes energéticos ou atividades a ela relacionados estaria vinculado a sua hipótese de incidência.

- Imposto sobre produtos (Caso dos impostos sobre a energia)

Os raciocínios abaixo são de Soares (2001, p. 409-411), que considera que a tributação de emissões é uma solução viável apenas quando as fontes poluentes são em número reduzido e facilmente identificáveis. Mas na hipótese da inviabilidade desse tipo de tributação, o legislador passa a tributar bens e situações que indicam a produção de tais emissões. Um imposto sobre os fatores produtivos (matérias-primas, matérias subsidiárias ou produtos intermediários) pode desempenhar a mesma função que um tributo sobre as emissões poluentes, quando a causa destas é o consumo desses fatores. A prevenção das emissões pode, mesmo, revelar-se mais eficaz e menos custosa se tiver lugar em todos os níveis intermediários do processo produtivo, em vez de se centrar no momento final, quando da medição das emissões. Este é o caso da tributação ambiental da energia em que não se mede diretamente as emissões poluentes, mas tem-se em conta a energia envolvida.

⁵⁸ Sobre as categorias e elementos tributários ambientais ver Herrera Molina (2000, p. 55-115) e sobre as hipóteses de incidência dos tributos ambientais ver Jiménez Hernández (1998, p. 131-164).

⁵⁹ Atualmente sobre o tema, ver principalmente a publicação da Agência Internacional de Energia (AIE): *CO₂ Emissions from fuel combustion 2012* (2012); também Yábar Sterling et al (Ed.), *Market Instruments and Sustainable Economy* (2012, p. 449-569). Na Irlanda, conforme Convery, Dunne e Joyce (2013, p. 99-131), a instituição de um imposto sobre CO₂, a partir de 2009, foi extremamente exitosa, encorajando o país a adotar futuras medidas tributárias verdes.

- Imposto sobre a extração de recursos naturais

Soares lembra a distinção que se dá entre a extração de recursos renováveis e não renováveis.

A autora escreve o seguinte quanto aos recursos renováveis:

Os regimes de livre acesso e de direitos de propriedade mal definidos, que são os mais vulgarmente aplicados aos recursos naturais, carecem de eficiência. E os recursos renováveis, se forem geridos de uma forma insustentável, atingindo dimensões mínimas críticas, a partir das quais a capacidade de auto-regeneração está irremediavelmente afectada, tornam-se não renováveis.

O rendimento que estes recursos proporcionam depende de dois factores; a dimensão da reserva existente e o esforço de extração, os quais variam em sentidos opostos. Quanto maior for o esforço de extração menor será a reserva disponível e *vice versa* (SOARES, 2001, p. 426).

E quanto aos recursos não renováveis:

Quando a situação dos recursos não renováveis seja de livre acesso, os perigos já apontados para os recursos renováveis são igualmente válidos para os não renováveis. Mas no caso dos recursos não renováveis, como sua quantidade total é fixa, a intervenção pública tem que se limitar a regular o fluxo a que os mesmos são explorados [...]. O Objectivo será, então, assegurar a satisfação das necessidades presentes sem colocar em risco a das gerações futuras, como exige o desenvolvimento sustentável (SOARES, 2001, p. 431).

Pode-se dizer, para o caso brasileiro, que a tributação diferenciada entre recursos renováveis e não renováveis passa a ser uma opção a cargo legislador que também deverá mensurar todos os aspectos já destacados para definir a escolha da tributação mais eficiente.

4.3.2.2 Espécies tributárias atuais — impostos ordinários, taxas, contribuições (sociais e de melhoria) — para a proteção ambiental.

Percebe-se que a doutrina tributária brasileira busca saber qual, dentre as espécies tributárias existentes no ordenamento brasileiro — impostos, taxas, contribuições (sociais e de melhoria) — seria a mais adequada para a proteção ambiental.

Mas o problema⁶⁰ é que a tal análise normalmente é fundamentada em um sistema de legitimação voltado para aspectos fiscais ou econômicos, e muitas vezes carrega somente os ideais da primeira geração de direitos: à liberdade, à propriedade, à segurança; direitos negativos (de não atuação do Estado) os quais fazem nítida separação entre sociedade e Estado e valorizam o homem-singular. O ponto de vista costuma ser dado pelo tradicional direito tributário baseado em antigas premissas e em seus princípios consolidados e a permeabilidade ambiental se verifica apenas com os conceitos tributários já desenvolvidos.

⁶⁰ Sobre a crise das fronteiras entre as categorias tributárias ver Herrera Molina e Carbajo Vasco (2005, p. 169).

Como já se afirmou anteriormente, a capacidade contributiva, tradicional princípio legitimador dos tributos, principalmente dos impostos⁶¹, além de possuir um aspecto econômico deve possuir um aspecto coletivo, solidário de interesse difuso, aspectos estes vinculados aos direitos de segunda e terceira gerações.

Note-se, a seguir, qual é a conceituação legal das diversas espécies tributárias e como normalmente a doutrina as entende.

4.3.2.2.1 Impostos ordinários

O art. 16 do Código Tributário Nacional — CTN (Lei n. 5.172/1966) prevê que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Examine-se agora o que escreve Carvalho (2000, p. 36) sobre imposto: “o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Tal enunciado concorda bem com a definição que o Código Tributário Nacional nos oferece.”

Carrazza (2001, p. 440) por seu turno escreve: “Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal.”

Estes autores conceituam o imposto pela descrição legal e pode-se observar em suas obras que o fazem desta forma para distinguir a figura dos impostos das taxas e contribuições de melhoria. Lembre-se que a fundamentação das taxas se dá em virtude “do exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art. 77 do CTN), ou seja, uma contraprestação estatal efetiva ou potencial. E a fundamentação da contribuição de melhoria se verifica em razão dos custos de obras públicas e da valorização imobiliária respectiva (art. 81 do CTN).

Para Carvalho (2000, p. 35-36),

os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado — taxas e contribuições de melhoria — e não vinculados — impostos. As outras contribuições, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que não de subsumir-se numa das espécies numeradas.

Carrazza (2001, p. 441-442) segue na mesma trilha: “Na verdade, com esta colocação

⁶¹ Escreve Carrazza (2001, p. 444-445): “[...] o princípio informador dos impostos é o da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF). É a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas. Portanto, os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação — a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte —, como, também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva.”

queremos enfatizar que o imposto nunca nasce de uma atuação estatal referida ao obrigado (obra pública, serviço público, ato de polícia, etc.), mas, sempre, de um fato qualquer, que não envolva uma contraprestação estatal.”

Resta saber, então, se a incorporação de elementos extrafiscais ambientais nos impostos existentes desqualificaria esses últimos como espécie tributária uniforme. Cabe recordar que já existem normas extrafiscais de interesse econômico nos impostos de comércio exterior (Imposto de Importação e o de Exportação), por exemplo, e esse fato não é alegado pela doutrina para afastar sua definição uniforme de imposto.

Pois bem.

O que se quer dizer é que a descrição legal doutrinária dos tributos serve para demarcar a distinção fundamental entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, tendo-se em conta a relação de contraprestação (efetiva ou potencial) estatal entre o indivíduo “isoladamente” considerado frente ao que oferece o Estado. Pode-se afirmar que este tipo de descrição destina-se, primordialmente, para indicar o que “no mínimo” é um imposto, uma taxa ou uma contribuição de melhoria, fazendo-se a distinção entre as espécies citadas, mas não estabelece completamente o que é efetivamente imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Pergunta-se a partir deste ponto: imposto, taxa e contribuição de melhoria são conceituados apenas em razão do que descreve o texto legal e nada mais?

Como dito, há aqui uma preocupação em estabelecer tal distinção das espécies tributárias vendo o indivíduo frente ao Estado, mas deve existir um componente coletivo, de responsabilidade solidária, social ou teleológico que fundamente as variadas espécies tributárias.

Retome-se o pensamento de Carvalho (2009, p. 327-329, grifos nossos) com relação à capacidade contributiva e observe-se a vinculação com os raciocínios que até agora se comentou:

Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas; realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da **capacidade contributiva** relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho **econômico do evento**.

[...]

Consoante ousamos supor, no Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos são aqueles que denotam signos de riqueza. Em outras palavras, por capacidade contributiva deve entender-se apenas a absoluta e, mesmo assim, como dado pré-jurídico. Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, **quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.**

E mais uma vez o texto de Carrazza (2001, p. 444-445):

[...] O princípio informador dos impostos é o da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF). É a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do

princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas. Portanto, os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação — a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte —, como, também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva.

O que se mostra com todos esses destaques e entendimentos acima é que a capacidade contributiva, por seu aspecto econômico, tem papel central na fundamentação dos impostos, servindo como uma conjunção direta entre (o que faz) o Estado frente ao contribuinte “individualizado” que possua condições de colaboração mediante parcelas de seu patrimônio.

Pouco se nota nesses tipos de raciocínios a preocupação em se mostrar a relação contribuinte-sociedade ou Estado-sociedade no momento pré-legal⁶², aceitando-se, por hipótese, que exista apenas a capacidade contributiva absoluta conforme acima destacou Carvalho.

O presente estudo considera que a concepção do texto legal há de passar por aspectos econômicos, mas também deve possuir aspectos coletivos, solidários, de interesse difuso, e ambientais, aspectos esses vinculados aos direitos de segunda e terceira gerações. Para a feitura do texto legal, as representações de riqueza do indivíduo devem ser apreendidas na correlação entre o que pode contribuir o indivíduo frente ao estado, mas também o que e como implica esta contribuição frente ao ambiente social. Existe uma dimensão coletiva, difusa, que deve ser vista nesse quadro. Há que se apreciar a existência de vetores de impacto social em todos os signos de riqueza, relativos à renda, consumo e patrimônio.

Um exemplo.

A propensão de consumo de um indivíduo que venha a pagar cem reais em combustíveis fósseis representa para a sociedade o mesmo que a propensão de consumo de cem reais em combustíveis renováveis? Quais são os diferentes impactos sociais destas ações? Qual o custo ambiental envolvido? O que deve fazer o Estado (gastos com preservação ambiental, poluição, segurança em transporte, infraestrutura, etc.) para possibilitar estes consumos e para que as futuras gerações tenham acesso a combustíveis? Enfim, não há que existir uma distinção, pelo trato tributário, em virtude dos diferentes combustíveis que economicamente representam, ao final, o mesmo valor para o indivíduo, mas não para o estado e para a sociedade? Cem reais de um indivíduo gastos em gasolina ou biocombustíveis representam o mesmo em termos de poluição, por exemplo? Essa idêntica contribuição de cem reais em ambos os casos diz respeito apenas à relação Contribuinte ↔ Estado, ou Contribuinte ↔ Estado ↔ Sociedade?

As empresas que optam por poluir menos em uma mesma atividade mediante investimentos

⁶² Prefere-se esta expressão em substituição ao vocábulo “pré-jurídico” por se entender que o “jurídico” não se restringe apenas ao texto legal, da lei positivada.

próprios devem ter a mesma capacidade em contribuir com impostos em relação àquelas que mais poluem sem ter essa preocupação em não poluir? Não existe algo a ser corrigido, dada a respectiva externalidade?

Percebe-se que a mera descrição legal de imposto não contribui na tarefa de se obter uma visão maior do quadro relativo à capacidade contributiva que seria o princípio norteador dos impostos, como considera Carrazza; ou então exibido em todas as figuras tributárias conhecidas no Brasil, como acima sugere Carvalho.

Feitas essas ponderações, pode-se agora continuar com o trato particular das espécies tributárias e sua relação com a tributação ambiental da energia.

Cumpra para isso repetir a transcrição dos artigos constitucionais já mencionados.

A Constituição Federal estabelece:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Impostos federais

- Imposto de Importação (II)

Previsto no art. 153, I, da Constituição Federal de 1988, cuja hipótese de incidência consta no art. 19 do Código Tributário Nacional (CTN), e de caráter extrafiscal (em sentido amplo), o presente imposto cumpre função de proteção da indústria ou dos interesses nacionais econômicos, mas não propriamente ambientais. O Poder Executivo pode alterar, nas condições da lei, as alíquotas do aduzido imposto conforme prevê o art. 153, § 1º da Constituição Brasileira, não se lhe aplicando o princípio da anterioridade (art. 150, §1º da CF/88).

O Imposto de Importação é disciplinado pelo Decreto-lei nº 37 de 18 de novembro de 1966;

Para o imposto de importação de **energia elétrica**, os procedimentos para o despacho aduaneiro estão previstos na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal de n. 649, de 28 de

abril de 2006.

A base de cálculo é determinada da seguinte forma:

Art. 7º A base de cálculo do imposto de importação é o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, conforme disposto no art. 75 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

Por sua vez, o referido Decreto nº 4.543, 26 de dezembro de 2002 estabelece que:

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implantação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio — GATT 1994 — Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994):
I - quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio — GATT 1994; e
II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

Lembra Campos (2010, p. 90) que uma vez nacionalizada a energia elétrica, seu tratamento tributário no território brasileiro, com respeito aos demais tributos e em especial ao ICMS, passa a ser feito como nacional fosse sua geração.

Portanto, não só os produtos nacionais, mas também os nacionalizados são passíveis de tributação pelo imposto como é o caso da energia.

O Imposto de Importação no setor do petróleo⁶³ tem como base de cálculo o valor aduaneiro do bem, conceituado como o preço do bem importado (ou valor de mercado, caso a operação de importação não decorra de venda), acrescido do custo do frete até o porto de destino, dos gastos relativos à carga, descarga e manuseio do bem, até a sua chegada ao porto de destino, e do custo do seguro do bem até a chegada ao porto de destino. A alíquota do Imposto de Importação é definida pela Tabela da Tarifa Externa Comum do Mercosul (TEC) e varia conforme a classificação fiscal do bem importado.

- Imposto de Exportação (IE)

Também de cunho extrafiscal (sentido amplo), mas sem uma preocupação ambiental, o presente imposto está previsto no art. 153, II, da Constituição Federal, cuja hipótese de incidência consta no art. 23 do CTN. O Imposto de Exportação é disciplinado pelo Decreto-lei nº 1.578 de 11 de outubro de 1977.

O imposto de exportação de **energia elétrica** também possui procedimentos de despacho

⁶³ Um quadro mais amplo sobre a tributação no Setor do Petróleo e Gás pode ser visto em: Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás — setembro de 2012. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social — BNDES, 2012. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/chamada_publica_FEPProsp0111_Produto5.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2013.

aduaneiro previstos na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal de n. 649, de 28 de abril de 2006.

A base de cálculo é determinada da seguinte forma:

Art. 9º A base de cálculo do imposto de exportação observará o disposto no art. 214 do Decreto nº 4.543, de 2002.

O referido Decreto nº 4.543, de 2002 estabelece que:

Art. 214. A base de cálculo do imposto é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pela Câmara de Comércio Exterior (Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 1º Quando o preço da mercadoria for de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a Câmara de Comércio Exterior fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração da base de cálculo (Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 2º Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou de produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e da margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições (Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 9.716, de 1998, art. 1º).

Art. 215. O imposto será calculado pela aplicação da alíquota de trinta por cento sobre a base de cálculo (Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 3º, com a redação dada pela Lei nº 9.716, de 1998, art. 1º).

Oportuno informar que a Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio da Câmara dos Deputados rejeitou o Projeto de Lei 5579/09⁶⁴ que previa 15% de alíquota do imposto sobre a exportação de petróleo bruto. O deputado relator lembrou que o mecanismo previsto na proposta normalmente é adotado quando um país é exportador de petróleo e importador de derivados, incentivando dessa forma a ampliação do refino no próprio país.

- Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

O IPI recebeu previsão constitucional pelo art. 153, IV e possui Regulamento dado pelo Decreto n. 7.212/2010.

Claro que, em razão do que dispõe o art. 155, § 3º da CF/88, o referido imposto não incide sobre operações relativas a energia elétrica, derivados de petróleo e combustíveis.

Ocorre, contudo, que se trata de um tributo extrafiscal, voltado à indústria brasileira, possuindo uma nota de seletividade em razão do que dispõe o art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal, pois, deve ser seletivo em função da essencialidade dos produtos (principalmente pela aplicação de alíquotas).

Essa característica de extrafiscalidade/seletividade de alíquotas poderia ser aplicada em todos

⁶⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5.579/09. Dispõe sobre a incidência de Imposto de Exportação sobre petróleo bruto. Fixa a alíquota em 15% (quinze por cento). Regulamenta o § 1º do art. 153 da Constituição Federal de 1988. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=441332>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

os produtos. Resta saber se tal essencialidade poderia permitir a tributação de forma diferenciada, por exemplo, para máquinas ou veículos menos poluentes, ou que consumam menos energia ou ainda que dependam de energia renovável, mas de maneira ampla e não pontual como se observa na Tabela do Imposto (TIPI) a qual define suas alíquotas.

- PIS/COFINS

Embora sejam figuras parafiscais (quando entidade diversa que criou o tributo vem a arrecadá-lo e fica com o valor arrecadado) e não propriamente impostos classicamente qualificados, as chamadas contribuições PIS/CONFINS (Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), previstas no art. 149 da Constituição Federal e instituídas pela Lei n. 9.718/98, regulamentadas posteriormente pelas Leis n. 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, incidem sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, inclusive sobre importações, nas contratações de energia elétrica⁶⁵, como compra e venda, conexão ao sistema de distribuição, conexão ao sistema de transmissão e uso do sistema de transmissão, bem como no setor do petróleo⁶⁶ em caráter monofásico e não cumulativo no caso das refinarias.

Neste trabalho não serão mostradas todas as características das referidas contribuições (regimes de cumulatividade e não cumulatividade, hipóteses de incidência, etc.), mas se pode notar que sua finalidade é primordialmente ligada à arrecadação, sem preocupação ambiental, conforme se depreende da leitura das mencionadas leis que se destinam aos programas de integração social e ao funcionário público e para o financiamento da seguridade social.

É de se notar, e também lamentar, que tais contribuições incidem indiretamente sobre a energia (elétrica, petróleo, etc.) mas, por conta da própria motivação que as criou, sua arrecadação não se destina à proteção ambiental. Muito menos são notadas hipóteses de incidências diferenciadas que levem a entender que existam fins extrafiscais ambientais em suas cobranças.

Impostos Estaduais

- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

Principal tributo estadual, o ICMS possui previsão constitucional dada pelo art. 155, II.

Oportuno lembrar, também, a alínea “b”, do inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as

⁶⁵ Ver Campos (2010, p. 89-94). Sobre as Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS nas faturas de energia elétrica, ver também Okada (2010, p. 183-205).

⁶⁶ Ver Tórres (2005b, p. 179-206).

prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

[...]

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

Ou seja, o ICMS não incidirá em operações interestaduais no caso de combustíveis e lubrificantes e energia elétrica⁶⁷.

O ICMS possui diversas peculiaridades referentes à tributação de combustíveis. A substituição tributária é um mecanismo utilizado pelos Fiscos Estaduais com a finalidade de estancar a sonegação de impostos no caso dos combustíveis. O pagamento do tributo é artificialmente antecipado para as etapas anteriores em relação às posteriores, quando realmente se observaria a ocorrência do fato imponible em face da legislação tributária que estabelece a exigência fiscal.

Mas do ponto de vista tributário deve ser lembrado que a cobrança no âmbito do ICMS é dada pela substituição tributária (inciso II do § 1º e § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96). Ou seja, existe a antecipação do pagamento do ICMS nessa hipótese pela geradora ou distribuidora de energia que revende a energia ao consumidor livre ou cativo.

Se a operação se der dentro de um estado brasileiro incidirá o ICMS — desde que o destinatário seja consumidor livre ou distribuidora, haverá a incidência do ICMS.

São imunes ao ICMS as operações interestaduais que tenham como destino a industrialização ou comercialização (“b”, inciso X, § 2º do art. 155 da CF/88 e inciso III, art. 3º da Lei Complementar nº 87/96). Caso o destino seja diverso da industrialização e comercialização, será devido o imposto ao estado onde se localizar o consumidor e na entrada de seu território (inciso III do § 1º do art. 2º c.c. “g”, inciso I do art. 11 da LC 87/96). São isentas do ICMS as exportações de energia (art. 32, I, da Lei Complementar nº 87/96).

Cabe mencionar, também, que, normalmente, as alíquotas referentes a combustíveis e energia são elevadas e representam importante fatia da arrecadação dos estados⁶⁸.

Não se pode esquecer o inciso III, do § 2º do art. 155 da Constituição Federal que menciona a aplicação da seletividade no disciplinamento do presente tributo estadual:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

⁶⁷ Vários são os temas abordados envolvendo a tributação da energia elétrica, de modo específico, em Borges e Leme (2010).

⁶⁸ Informativo Tarifário — Energia Elétrica — maio de 2012. Brasília: Ministério das Minas e Energia, 2012. p.4-6. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/mme/galerias/arquivos/acoes/Energia/Resumo_Informativo_Portal_MME_maior2012.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2013.

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

É inegável a essencialidade da energia em todos os aspectos da vida social e não apenas para as atividades empresariais ou econômicas. Daí a importância do tema vinculado ao ICMS.

O problema é que a essencialidade não envolve necessariamente a proteção ambiental. Um determinado bem pode ser essencial, mas isso não significa dizer que foi obtido com base em preocupações ambientais. Parte-se do princípio que toda a energia é essencial para as atividades produtivas, sociais, para o conforto e mesmo ao lazer. Mas deve-se saber, reconhecida sua essencialidade, se há distinção no trato das diversas espécies de energia com respeito às preocupações ecológicas.

E por envolver grandes recursos financeiros, impactos ambientais, dentre outros temas, a tributação do petróleo pelo ICMS provoca discussões judiciais importantes. Prova disso é a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.019⁶⁹, ainda não julgada em definitivo, pela qual a Procuradoria Geral da República questiona a constitucionalidade da Lei n. 4.117/2003 do Estado do Rio de Janeiro. Mencionada lei instituiu a incidência ICMS sobre as operações de extração de petróleo. A discussão⁷⁰ se abre justamente no momento em que se considera que a incidência do ICMS ocorreria somente no instante que o petróleo se torna mercadoria. E se esse instante dar-se-ia apenas no momento posterior à sua extração. Questão importante a ser analisada é saber se o petróleo, sendo energia em estado bruto, poderia ser considerado mercadoria e assim já ser tributado como tal.

Esse debate terá imensa importância quando os resultados efetivos da extração de petróleo da chamada camada pré-sal⁷¹ brasileira começarem a surgir, pois significarão grandes recursos aos estados brasileiros, pelo regime de partilha de produção, caso não se julgue inconstitucional tal lei fluminense.

A energia, nesse contexto e para fins de incidência do ICMS, deve ser considerada como

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.019 — questionamento da Lei nº 4.117/2003 — RJ. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 09 out. 2003.

Disponível

em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3019&processo=3019>>. Acesso em: 24 mar. 2013.

⁷⁰ Esta discussão pode ser encontrada em Silva (2005, p. 91 a 123) que se posiciona pela constitucionalidade da lei; bem como em Bechara e Varella (2005, p. 301 a 319) que consideram mencionada lei estadual inconstitucional. Pela inconstitucionalidade também Catão (2005, p. 531-542).

⁷¹ Sobre o tema ver Ribeiro (2010, p. 295-314).

mercadoria, conforme entendimento exarado no Recurso Especial n. 222.810/MG⁷².

Ainda a respeito do ICMS, vale destacar que ele seria o mais importante para a tributação ambiental, pois incide sobre o consumo. O perfil tributário do ICMS poderia receber inúmeros elementos advindos da seara ambiental como: tratamento diferenciado para produtos que consomem menos ou mais energia; para serviços de transporte que utilizem combustíveis renováveis; além de tantas outras situações. Enfim, em toda cadeia relativa à circulação de mercadorias e prestação de serviços poderiam ser inseridos componentes ambientais ligados ao tema.

- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

Naturalmente o IPVA não⁷³ incide sobre as fontes de energia.

Mas existem dispositivos nas leis estaduais do citado imposto que desoneram veículos que utilizam determinados combustíveis como o Gás Natural Veicular (GNV). Como exemplo pode ser citada a alínea “c”, do inciso I, do art. 4º da Lei do IPVA paranaense — Lei n. 14.260/2003:

Art. 4º - As alíquotas do IPVA são:

I - 1% (um por cento) para:

[...]

c) veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular (GNV).

II - 2,5% (dois e meio por cento) para os demais veículos automotores registrados no DETRAN/PR ou cadastrados na SEFA/PR.

No exemplo acima o IPVA estadual prima pela seletividade de alíquotas em razão dos tipos de combustíveis usados nos veículos automotores conforme prevê o inciso II, do § 6º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988.

Questiona-se, dados os dispositivos apresentados, se veículos mais novos ou econômicos não deveriam ter uma tributação menor, uma vez que poluem menos em razão de trafegarem com motores supostamente mais modernos dotados de combustíveis renováveis como o álcool.

Leicester (2013, p. 45) noticia que no Reino Unido, desde 2001, existe um imposto anual sobre a propriedade de veículos (*Vehicle Excise Duty* — *VED*) o qual grava sua incidência na medida da eficiência do consumo de combustível (emissões de dióxido de carbono por quilômetro rodado).

Nos Estados Unidos há o chamado *Gas Guzzler Tax*, de 1978, (Imposto sobre veículos com

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 222.810/MG — Contrato de Demanda Reservada de Potência da energia elétrica; incidência do ICMS. Recorrente: Semarco Mineração S.A. Recorrido: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília, 14 mar. 2000.

Disponível

em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199900618904&dt_publicacao=15-05-2000&cod_tipo_documento=>. Acesso em: 30 mar. 2013.

⁷³ Outros tributos poderiam contar com incidências fiscais diferenciadas levando-se em conta a utilização da energia, embora suas previsões legislativas não tenham relação direta com ela. Por exemplo, a tributação do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) — imposto municipal — poderia conter benefícios fiscais, alíquotas diferenciadas para as unidades de habitação que contassem com energia renovável, como a eólica, ou que tivessem equipamentos de monitoramento para conservação da energia. Enfim, aparentemente são poucos os tributos que incidem diretamente sobre a energia, mas ela está presente em todas as atividades econômicas e sociais.

grande consumo de gasolina) que é um imposto especial sobre a venda de veículos com eficiências de combustível inferiores ao nível legal (REMEDIOS SALABERT; PÉREZ; BUENO CANO, 2008, p. 1.024).

Como o art. 16 do Código Tributário Nacional prevê que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, os estudiosos limitaram o conceito de imposto apenas à distinção entre imposto, taxa e contribuição de melhoria, não indo muito além do caráter da contraprestação estatal em relação ao proveito de cada contribuinte especificamente.

Não se pode admitir, atualmente, que ainda se pense que não deve haver uma contraprestação estatal no caso dos impostos. O problema é que a definição legal de imposto se refere apenas a uma contraprestação individual (ou específica) e como não existe uma menção à contraprestação coletiva na definição de “imposto” o método descritivo normativo não observa a importância da análise coletiva.

Deve ser dito, todavia, no caso dos impostos, que não há contraprestação individual específica, mas deve haver sim uma contraprestação coletiva por parte do Estado em virtude dos impostos arrecadados em benefício de toda a sociedade.

Conclusão parcial. Relação dos impostos ordinários com o princípio da solidariedade.

Trata-se de restituir ao meio ambiente, mediante a cobrança de impostos, no seio da solidariedade orgânica de Durkheim, o equilíbrio natural, pela busca de alternativas sustentáveis. Há a possibilidade de se induzir as atividades humanas no sentido das ações benéficas ao meio ambiente. Mostra-se ao contribuinte, por intermédio dos impostos, quais são as atividades gravadas de modo mais ou oneroso relativas às atividades nocivas ao ambiente. Ademais, com estas condutas benéficas e com a ajuda da carga econômica estabelecida pelos impostos, procura-se a devolução do estado ambiental antes encontrado.

Devem ser considerados os custos ecológicos. Há que se inserir os valores das externalidades no mecanismo de preço de mercado. O imposto deve distinguir as atividades que promovam a proteção do ambiente. A indução de condutas se dá pelo “preço” do imposto estabelecido.

4.3.2.2.2 Taxas

Segundo Ferraz (2005, p. 351), as taxas se prestam perfeitamente à tarefa de proteção ambiental em razão da atividade de fiscalização e pela prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental.

Ribas (2005, p. 699), por seu turno, entende que as taxas se configuram em um instrumento de aplicação próxima, imediata e fácil ao alcance das finalidades ecológicas, podendo ser usadas: sobre poluição de água, para diminuição de ruídos, etc.; para cobrir custos de construção de centrais de

tratamento de resíduos e administrativamente ligadas à autorização⁷⁴ e controle da produção e comercialização de produtos autorizados, como compostos químicos e inspeção de veículos.

Pois bem. Conforme determina a Constituição Federal, art. 145, II, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir taxas⁷⁵:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Como já mencionado, verifica-se que a doutrina nacional tradicionalmente conceitua taxa, pela distinção realizada entre as demais espécies tributárias: imposto e contribuição de melhoria. E tal tarefa é desenvolvida pela descrição normativa decompondo a previsão legal em elementos que podem ser separadamente analisados.

Destacou-se acima que as taxas possuem como hipótese de incidência ou “fato gerador” o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou parcial de serviço público específico e divisível prestado ou posto à disposição ao contribuinte.

“Poder de Polícia”, segundo Meirelles (2002, p. 127),

é a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado.

Em linguagem menos técnica, podemos dizer que o poder de polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte de toda a Administração, o Estado detém a atividade dos particulares que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional.

E “Serviço Público”, conforme Meirelles (2002, p. 316) seria “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências.”

Di Pietro (2002, p. 111), por sua vez, lembra que:

Pelo conceito clássico, ligado à concepção liberal do século XVIII, o poder de polícia compreendia a atividade estatal que limitava o exercício dos direitos individuais em benefício da segurança.

Pelo conceito moderno, adotado no direito brasileiro, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.

[...]

⁷⁴ Sobre as autorizações e licenças ambientais como instrumentos de controle ambiental cabe destacar Silva (2010, p. 280-288).

⁷⁵ As taxas também possuem previsão no art. 77 do Código Tributário Nacional: As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

O Poder Legislativo, no exercício do poder de polícia que incumbe ao Estado, cria, por lei, as chamadas limitações administrativas ao exercício das liberdades públicas.

E por “Serviço Público”, Di Pietro escreve (2002, p. 60): “É toda atividade que a Administração Pública executa, direta ou indiretamente, para satisfazer à necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público.”

O art. 78 do Código Tributário Nacional fornece uma definição de “Poder de Polícia”:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O que se extrai de todos esses destaques é que a taxa, para o caso brasileiro, possui duas hipóteses de incidências. A primeira diz respeito ao exercício regular do poder de polícia e a outra, à prestação de um serviço público divisível e específico (efetiva ou potencialmente) utilizado ou colocado à disposição ao contribuinte.

Resta saber como, em um quadro mais amplo e solidário, pode-se visualizar o papel das taxas para a proteção ambiental.

Examine-se, agora, a instrumentalidade relativa à taxa quanto ao poder de polícia e prestação de serviço.

Poder de polícia

Observando-se o art. 78 do CTN, chega-se à conclusão que, de fato, a taxa é um tipo tributário extremamente adequado para atender os interesses ambientais. A regulação de prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público, disciplinando as atividades econômicas de mercado, revela-se adequada para cuidar dos temas ecológicos. A taxa não pode ser encarada como uma autorização para poluir, mas sim como mecanismo de controle estatal das atividades produtivas empresariais e sociais. Por intermédio do poder de polícia atinente às taxas, o Estado passa a conhecer e ter atribuições que lhe permite e obriga a acompanhar atividades nocivas ao meio ambiente. Aqui o aspecto solidário está previsto legislativamente, pois remete aos direitos coletivos (art. 78 do CTN) em contraste com o interesse das atividades econômicas.

Como poder de polícia, a taxa cumpre um papel de verificação da tolerância das atividades produtivas e este é, justamente, o campo da tributação ambiental. Caso ocorra um ilícito ambiental, as consequências penais, civis e administrativas não de ser posteriormente invocadas.

Vale lembrar que as principais normas para o licenciamento ambiental, por exemplo, estão previstas na Lei 6.938/81 e nas Resoluções CONAMA nº 001/86 e nº 237/97.

Além destes diplomas, recentemente foi publicada a Lei Complementar nº 140/2011, que estabelece a competência estadual e federal para o licenciamento, tendo como fundamento a localização do empreendimento.

Cabe destacar os art. 13 e 17 da referida Lei Complementar nº 140/2011:

Art. 13. Os empreendimentos e atividades são licenciados ou autorizados, ambientalmente, por um único ente federativo, em conformidade com as atribuições estabelecidas nos termos desta Lei Complementar.

[...]

§ 3º Os valores alusivos às taxas de licenciamento ambiental e outros serviços afins devem guardar relação de proporcionalidade com o custo e a complexidade do serviço prestado pelo ente federativo.

[...]

Art. 17. Compete ao órgão responsável pelo licenciamento ou autorização, conforme o caso, de um empreendimento ou atividade, lavrar auto de infração ambiental e instaurar processo administrativo para a apuração de infrações à legislação ambiental cometidas pelo empreendimento ou atividade licenciada ou autorizada.

§ 1º Qualquer pessoa legalmente identificada, ao constatar infração ambiental decorrente de empreendimento ou atividade utilizadores de recursos ambientais, efetiva ou potencialmente poluidores, pode dirigir representação ao órgão a que se refere o caput, para efeito do exercício de seu poder de polícia.

O poder de polícia da taxa no âmbito ambiental possui um **aspecto preponderantemente limitador (ou negativo)**, das atividades prejudiciais ao meio ambiente. Não deve haver, nesse caso, uma correlação entre o valor da taxa e eventual dano ambiental, (caso seja autorizada, por exemplo, alguma atividade empresarial), pois não se pode pensar em uma taxa como legitimadora do poder para poluir, repita-se.

Serviços Públicos

Cabe agora destacar alguns dispositivos extraídos do CTN acerca dos serviços públicos:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Existe, no caso da prestação de serviço referente às taxas, um **aspecto preponderantemente ampliador (ou positivo)** das atividades protetoras do meio ambiente. As prestações de serviços podem atender diversas situações que demandam a intervenção estatal, porém existe nesse caso um problema de mensuração das taxas.

Relativamente à prestação de serviço, é aceitável afirmar que as taxas devem levar em conta o custo e a complexidade do que é prestado. Mas na seara da tributação ambiental, não significa dizer, naturalmente e mais uma vez, que o custo de uma taxa cubra os custos do dano ambiental pelo exame

específico e divisível de cada situação.

O custo e a complexidade (exemplo do licenciamento ambiental) se referem ao serviço prestado traduzido por uma taxa. Mas, não se referem necessariamente às consequências das atividades chanceladas pelas taxas, pois os danos ambientais, mesmo que toleráveis, não podem ser completamente mensurados. Difícil aceitar que deve existir uma correlação exata entre o dano ambiental e o valor da taxa (ou mesmo entre o dano ambiental e um imposto). A Tributação Ambiental só é aceitável e se legitima em uma perspectiva de melhoria do nível de proteção ecológica e não na monetarização exata dos custos ambientais. Existem externalidades não apenas relativas ao ambiente natural (ar, solo, água, fauna, flora, etc.), mas cultural, laboral que são extremamente difíceis de avaliar com precisão.

Do mesmo modo, existiria uma grande dificuldade em se calcular uma taxa em virtude dos benefícios reais trazidos pela proteção ambiental. Essa é grande dificuldade em se estabelecer um preço (da taxa) pelo serviço prestado, porque, efetivamente, é complexo visualizar a individualização dos mencionados benefícios.

Observe-se, por hipótese, a cobrança de uma taxa pela prestação de serviço de recolhimento de baterias tóxicas. Como individualizar os benefícios e malefícios ambientais envolvidos na contraprestação?

Existe sim uma vantagem coletiva (contraprestação) na aplicação das taxas ambientais (pela prestação de serviço), mas em um momento posterior, quando tenha sido especificado e individualizado o custo para a prestação do serviço. A aferição da contraprestação se relaciona com o custo do serviço e não necessariamente com os benefícios e vantagens ambientais.

Por último, importante lembrar que o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa, conforme Súmula n. 670⁷⁶ do Supremo Tribunal Federal, pois não se nota a divisibilidade e especificidade no caso concreto referentes à taxa.

O custo da iluminação pública, entretanto, passou a ser cobrado pela contribuição prevista no art. 149-A da Constituição Federal:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 670. Serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Precedentes: Recurso Especial nº 233.332/99; Recurso Especial nº 231.764/99 e Agravo de Regimental em Agravo de Instrumento nº 231.132/99. Endereço eletrônico do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=670.NUMERO.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSulmulas>>. Acesso em: 22 set. 2013.

É importante informar que desde janeiro de 2014 todas as prefeituras brasileiras terão que cuidar da gestão, manutenção e da expansão do sistema de iluminação pública, conforme Resolução da ANEEL n. 414/2010⁷⁷. Hoje a Contribuição para a Iluminação Pública (COSIP) é cobrada por 73,8% dos municípios brasileiros⁷⁸.

Conclusão parcial. Relação das taxas com o princípio da solidariedade.

Cabe lembrar a lição de Amaro (2006, p. 31):

Como se vê, o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade.

[...]

O que está assente é que, se as atividades gerais do estado devem ser financiadas com os impostos, arrecadados de toda a coletividade, há outras atividades estatais que, dada sua divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável, podem (e, numa perspectiva de justiça fiscal, devem) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem. A implementação dessa ideia levou à criação, a par dos impostos, de outras espécies de tributo (de que as taxas são o exemplo mais expressivo), que se diferenciam pela circunstância de se atrelarem a determinadas manifestações da atuação estatal, que condicionam e legitimam tais exações.

Tanto as taxas de poder de polícia como as taxas de serviço podem ser vistas pelo foco do princípio da responsabilidade solidária.

Ora, a taxa é cobrada pelo fato de ter o Estado efetuado uma ação que repercutiu na esfera de interesse de determinadas pessoas. De fato, as pessoas contidas nesse laço de solidariedade devem arcar com os valores dos serviços prestados pois há um caráter de contraprestação envolvido. As teorias das taxas podem ser vistas, como lembra Amaro (2006, p. 31), pela existência de um benefício ou vantagem; pelo reembolso do custo da atuação estatal; ou então como tributo ligado à atuação estatal específica do Estado, abstraídas eventuais vantagens que possam ser fruídas pelo contribuinte. Mas sempre existirá uma ação estatal, seja pela utilização efetiva ou potencial, em serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição como lembra o texto constitucional.

A taxa, no caso do poder de polícia, acaba por especificar quais são as pessoas responsáveis por seu pagamento, “chancelando” ou limitando uma determinada atividade humana. Existe aqui uma maior individualização do contribuinte, pois o Estado procura proteger a coletividade solidariamente de eventuais atividades nocivas ao meio ambiente.

Já a taxa de serviço busca a responsabilidade solidária, pela cobrança tributária, daqueles que estejam no raio de interesse imediato da ação estatal, embora toda a comunidade esteja mediatamente interessada em tal ação. A ação de recolher as baterias descartadas por determinados contribuintes é

⁷⁷ BRASIL. Resolução Normativa nº 414, de 09 de setembro de 2010. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada. Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

⁷⁸ Ver Santos (2013, p. 55-57).

de seu interesse imediato. Mas toda a sociedade tem esse interesse nessa proteção ambiental, para evitar a poluição ocasionada por essas baterias. Não seria aceitável, porém, que toda a sociedade viesse a arcar com os custos de tal serviço surgido em virtude da ação de uns poucos.

4.3.2.2.3 Contribuições de melhoria

Prevista no art. 145, III, da Constituição Brasileira de 1988, e no Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria pode ser cobrada pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições e “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (art. 81 CTN).

Em interessante classificação, Amaro (2006, p. 83) entende:

que, por se destinarem a financiar determinadas tarefas, que são divisivelmente referíveis a certo indivíduo ou grupo de indivíduos de modo direto ou indireto [...] têm fatos geradores [...] conexos à própria atividade do Estado.

[...]

Esses tributos podem receber um rótulo geral único: taxas, sem prejuízo de sua subdivisão em taxas de serviço, de polícia, de utilização de via pública, de melhoria, cada qual dando relevo ao tipo de atuação do Estado referível ao indivíduo, ou ao modo pelo qual essa atuação se reflete no âmbito de interesse do indivíduo, que ora frui de um serviço, ora de um ato que viabiliza o exercício de um direito, ora da facilidade de tráfego, ora de uma valorização de sua propriedade por decorrência de uma obra pública.

Tradicionalmente, porém, a doutrina brasileira classifica a contribuição de melhoria distintamente das taxas.

Machado (2002, p. 386-387), por exemplo, faz a seguinte distinção:

A taxa [...] tem o seu fato gerador relacionado com o exercício regular do poder de polícia ou com uma prestação de serviços. A contribuição de melhoria tem seu fato gerador ligado a uma obra pública. No que diz respeito ao poder de polícia, parece claro que ninguém o pode confundir com a realização de obra pública. Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer, do modo o mais simples possível, dizendo apenas que (a) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o bem público correspondente; (b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada o serviço deixará de existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constituem serviço público.

[...]

Existem, como se vê, duas distinções essenciais entre a taxa e a contribuição de melhoria. A primeira resulta da diferença entre obra e serviço, enquanto a segunda resulta de que na contribuição de melhoria não basta a atividade, pois é necessária a ocorrência de valorização de um imóvel do contribuinte.

Para fins deste trabalho, não é extremamente relevante a distinção entre taxa e contribuição de melhoria. O mais importante, ao que se refere à contribuição de melhoria, é o fato de que a obra deve significar uma valorização imobiliária — pelo menos é o que mais se observa nos estudos da doutrina nacional.

Lamenta-se com Carrazza (2001, p. 476, nota de rodapé n. 84) que a contribuição de melhoria no Brasil não tenha ampla adoção, evitando-se por exemplo, a especulação imobiliária como ocorre em países em que é regularmente arrecadada.

Há, de fato, benefícios auferidos pelas pessoas que se beneficiam diretamente das obras públicas e acabam sem ter que contribuir com gastos correspondentes à valorização de seu patrimônio imobiliário. Evidentemente, existem limites individuais e totais a ser respeitados e dificuldades iniciais para mensurar a valorização decorrente dessas obras. Porém, deve ser lembrado que aqueles que estão mais próximos recebem um ganho que outros não recebem pela valorização imobiliária.

Do ponto de vista da tributação ambiental, presume-se que não apenas os beneficiados diretos pela obra pública são contemplados. Mediamente, como no caso das taxas, outras pessoas também são beneficiadas pelas obras ou construções. Mais uma vez, cumpre lembrar que o laço de solidariedade entre as pessoas faz entender que aspectos sanitários, de segurança, de mobilidade urbana, repercutem em diversas outras searas de interesse coletivo. A construção de tubulações para transporte de matéria de descarte de uma determinada energia (ou mesmo de esgoto) evitando que se despeje no mar, por exemplo, não trará benefícios somente para aqueles que estão próximos dessas tubulações. Todas as pessoas serão beneficiadas pela proteção ambiental, inclusive com a consequente e posterior diminuição dos gastos públicos (saúde, custos laborais, previdenciários, etc.) para cuidar dos problemas que podem acarretar a falta de tratamento dos resíduos indesejados.

Considera Ferraz (2005, p. 351), ilustrando o tema, que a contribuição de melhoria no âmbito ecológico levaria a uma equação muito justa na criação de parques e áreas de preservação ambiental.

Interessante destacar que a doutrina espanhola, tratando a contribuição de melhoria como contribuição especial⁷⁹, chega a admitir a chamada contribuição especial ("de melhoria", para o caso brasileiro) negativa. Por exemplo, tal contribuição negativa gravaria uma atividade danosa (produção de resíduos) autorizada pela administração que prejudica um grupo de pessoas por determinadas empresas. Em lugar de um benefício especial, se produz um "prejuízo especial". Daí falar em contribuição negativa, porque os que vão contribuir não serão beneficiados diretamente.

Herrera Molina (2000, p. 107), sugerindo uma denominação melhor como "contribuições negativas por gastos especiais", explica que poderia ser tratada como uma figura paralela às taxas, mas com a diferença que a obra pública não significaria um benefício direto aos contribuintes, dando como outro exemplo a contribuição exigida às companhias aéreas que utilizam aeroportos, destinada a financiar medidas de isolamento acústico nas casas próximas.

⁷⁹ Ley n. 58/2003, Ley General Tributaria, art. 2º, 2, "b": *Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*

No caso da energia e da contribuição de melhoria, esses exemplos podem ser interessantes com respeito à construção e melhoria de subestações, torres de energia, usinas, enfim um número grande de situações que devem ser pontualmente examinadas.

Conclusão parcial. Relação da contribuição de melhoria com o princípio da solidariedade.

Os mesmos raciocínios efetuados para as taxas no caso da prestação de serviços podem ser usados para as contribuições de melhoria.

Ora, a taxa é cobrada pelo fato de o Estado ter efetuado uma ação que repercutiu na esfera de interesse de determinadas pessoas e não há distinção relevante entre a prestação de um serviço, que é a contraprestação estatal em si considerada, e a contribuição de melhoria que se legitima pela valorização imobiliária em virtude da construção de uma obra.

Já se destacou, no caso de serviços/taxas, que imediatamente alguns serão beneficiados por sua prestação e deverão arcar com seus custos. Porém, mediata e solidariamente, todos serão beneficiados por esses serviços. No caso das obras, o mesmo se dá, apenas com o requisito que se cobre diretamente daqueles beneficiados pela valorização de seus patrimônios e não apenas pela construção das obras.

A distinção entre as várias espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria) se dá pela contraprestação estatal imediata vinculada ao que se arrecada. No caso dos impostos, entende a doutrina que não há imediata obrigação estatal; no caso das taxas e contribuições de melhoria, deve existir uma contraprestação imediata.

Mas, frise-se, é inegável que em todas as situações há uma obrigação estatal em reverter aquilo que foi retirado da sociedade em benefício público. Não se pode desprezar o aspecto coletivo e solidário ligado ao meio ambiente que não se nota apenas na contraprestação imediata, na relação interesse do contribuinte ↔ obrigação estatal. A exigência desses tributos se legitima no quadro do interesse social e não apenas particular. O pagamento de uma taxa pelo poder de polícia não interessa apenas ao Estado para cobrir seus gastos públicos, ou ao contribuinte para ter suas atividades “chanceladas”. Toca toda a coletividade à medida que seus interesses estão observados e respeitados.

Se não existisse um interesse coletivo nestas situações, nada impediria que os interessados diretos pudessem tomar a iniciativa e eles mesmos efetuassem o serviço ou construíssem as obras, sem a anuência ou interferência do poder público.

Portanto, o estudo dos impostos, taxas e contribuições de melhoria não pode prescindir de uma análise solidária mesmo em uma tentativa meramente didática de distinção entre tais espécies. O aspecto econômico individual que estabelece a matriz da relação entre contraprestação estatal e pagamento tributário não deve ser o único aspecto inserido na análise. Só há sentido se se levar em

conta o interesse e obrigações coletivas ou solidárias.

4.3.2.2.4 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE Combustíveis)

Conforme destacado do § 3º, art. 155, acima, “nenhum outro *imposto* poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

Por se tratar de contribuição e não de um imposto, a União pôde instituir a chamada CIDE — Combustíveis, pela Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001, a qual poderá incidir sobre determinados combustíveis conforme estabelece o art. 3º da referida lei:

Art. 3º - A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de:

- I - gasolinas e suas correntes;
- II - diesel e suas correntes;
- III - querosene de aviação e outros querosenes;
- IV - óleos combustíveis (*fuel-oil*);
- V - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e
- VI - álcool etílico combustível.

Interessante destacar o § 1º do art. 1º da mencionada lei onde se observa a destinação da referida contribuição:

Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:

- I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
- II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- e
- III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Apreciando-se tais dispositivos, não se pode afirmar que referido tributo seja dotado de extrafiscalidade ambiental em sentido estrito, pois suas hipóteses de incidência não induzem a adotar condutas benéficas ao meio ambiente. Apenas o destino dos recursos é voltado ao financiamento de projetos ambientais. Entende-se neste trabalho que a vinculação da arrecadação tributária não matiza como ambiental um determinado tributo. Ademais, esse tributo não pode ser criticado do ponto de vista ambiental tributário pois não possui elementos de extrafiscalidade, apenas sua arrecadação está vinculada ao tema ambiental o que denota o aspecto fiscal, arrecadador do tributo. Portanto, é desnecessária a crítica à tributação ambiental tendo-se como base esse tributo pois estritamente extrafiscal ambiental ele não o é.

Como já se afirmou em linhas anteriores e que agora se repete, o destino da arrecadação de um tributo não é o único critério de qualificação à tributação ambiental. Entende-se que a hipótese de

incidência matiza com maior relevo a tributação ambiental.

Neste sentido, a chamada CIDE destoa de um sistema tributário eminentemente extrafiscal verde.

4.3.2.2.5 Qual seria então a espécie tributária mais adequada para a tributação ambiental?

Diante dos raciocínios desenvolvidos, não se pode afirmar qual seria a espécie tributária “mais” (muito menos uma única) adequada para a tributação ambiental. De pronto, assevera-se que todas elas podem ser adequadas caso se leve em conta não apenas o aspecto individual ou econômico, mas os direitos e obrigações solidárias, inclusive, como já dito, pela criação de um novo imposto ecológico. A resposta a essa pergunta, contudo, não pode ser dada com premissas ligadas somente ao quadro fiscal, seus princípios ou regras. As realidades e os princípios ambientais também devem ser considerados. O princípio da capacidade contributiva anteriormente tratado não deve estar pautado por questões econômicas alinhadas a uma visão individualista da sociedade. Não é desnecessário repetir que, conforme exposto, a capacidade contributiva deve contar com o vetor da solidariedade em sua composição, e não apenas com o vetor individual econômico. Em todas as espécies tributárias mencionadas, vislumbra-se a possibilidade de enxergar as espécies tributárias pelo prisma solidário.

Ademais, a opção em se adotar determinada espécie tributária não pode estar voltada exclusivamente para o sistema tributário já posto. Respeitando-se o art. 60, § 4º da Constituição Federal (as chamadas cláusulas pétreas) para a criação de um novo tributo ecológico, ou pela inserção de elementos tributários verdes nas espécies já existentes, estar-se-á buscando novos rumos para a tributação no Brasil, afastando-se de um sistema tributário meramente fiscal. Teorias, doutrinas e doutrinadores, experiências internacionais mal sucedidas não podem, isoladamente, servir de contra-argumento para impedir a adoção de uma nova tributação com aspectos ambientais.

A escolha passa pelo estudo das externalidades existentes no Brasil que são diferentes das de outros países.

Por exemplo, há que se estudar qual é o perfil energético que se busca para o caso brasileiro. Qual é a realidade da matriz energética que se pode contar no presente e o que se quer para o futuro? Quais são os fatores que determinam a importação ou exportação de elementos relativos à energia? Qual o grau de dependência? Quais são os impactos ambientais caso se opte em promover uma determinada energia? Como a concorrência interna pode ser afetada? Quais são as informações disponíveis para levar a cabo uma reforma tributária verde? Qual é o ambiente institucional para promover uma reforma? Como se dá a participação popular e empresarial no processo? Qual é a

aceitação política⁸⁰?

A resposta a questão exposta no presente item passa por todas essas indagações e uma posição meramente teórica tributária seria insuficiente para casos concretos.

Mas pode-se afirmar que, no espectro das espécies tributárias, o **imposto** por sua abrangência no Brasil (como no caso do ICMS que é um imposto sobre consumo, ou mesmo o IPI, o IPVA) pode ser o mais indicado para receber elementos para uma reforma tributária verde, pois possuiria a instrumentalidade para indicar condutas em todas as atividades empresariais, e não só apenas ligadas à energia.

Esse mecanismo flexível de indução não está fortemente presente nas taxas e contribuições de melhoria. Ademais, as taxas e contribuições de melhoria não representam grande valores de arrecadação.

As taxas, por seu poder de polícia, funcionam basicamente como elementos de controle estatal frente às atividades poluentes, impedindo ou permitindo tais atividades. Não há, na realidade, uma graduação dentro do tolerável, para que o empresário, por exemplo, opte por uma determinada conduta. Ou se aceita ou não se aceita algum empreendimento.

Já no caso das taxas de serviço e as contribuições de melhoria (valorização de imobiliária decorrente), estas estão vinculadas às contraprestações estatais imediatas. Isso implica em iniciativas concretas por parte do Estado, e não do sujeito passivo envolvido no quadro social. As iniciativas, as escolhas dos indivíduos e dos grupos econômicos e sociais ficam à mercê da atividade contraprestacional estatal. O que se quer dizer é que a decisão, ou o poder de escolha existente por parte dos indivíduos e grupos (existente no caso dos impostos), não está presente no caso das taxas e contribuições de melhoria; não é de iniciativa dos sujeitos passivos.

Enfim, e respondendo à questão, não se pode afirmar qual seja a espécie tributária mais adequada ou única para a tributação ambiental, uma vez que se parte de uma visão solidária, todas são aptas em conjunto para este papel.

4.3.3 Hipótese 3: a tributação ambiental não deve ser utilizada como sanção de ato ilícito (art. 3o, do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966) pelo princípio de “quem contamina paga”

Esse tipo de raciocínio acima foi elaborado tendo-se em mente a ideia de que o tributo não pode ser utilizado como sanção de ato ilícito, conforme dispositivo do Código Tributário Nacional: “Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa

⁸⁰ Sobre a aceitabilidade do imposto ecológico ver Soares (2001, p. 599-602).

plenamente vinculada.”

A título de exemplo da presente preocupação, mostre-se o texto de Tôrres (2005a, p. 103):

Poderíamos pensar que qualquer das materialidades existentes fosse suficiente para justificar algum emprego extrafiscal de contenção aos danos ambientais, mas nesse caso teríamos típicos casos de cobrança de tributo como sanção a ato ilícito.

Ficamos, assim, perplexos diante de tal quadro, a saber se haveria algum instrumento fiscal que se mostrasse suficientemente apto à realização do objetivo de proteção ao meio ambiente. Nessa operosa busca, o que encontramos foram as seguintes alternativas, apenas: i) em virtude da limitação do art. 3º, do CTN, quanto ao uso de tributo como sanção de ato ilícito, somente o IPTU progressivo no tempo (art. 182, § 4º, da CF) pode ser usado com efeitos sancionatórios, em favor da proteção do ambiente artificial (cidade); ii) cobrança de taxas (art. 145, II), tanto a de poder de polícia quanto aquelas devidas em virtude da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis; iii) contribuições de intervenção de domínio econômico, nos casos excepcionais onde se demonstre o cabimento de tal intervenção estatal (art. 149), com efetivo cabimento do princípio poluidor pagador, limitadamente ao grupo que dá ensejo ao uso de práticas potencialmente danosas ao meio ambiente; iv) “compensações financeiras”, nas hipóteses cabíveis, com a finalidade de criação de fundo próprio para reparo do meio ambiente, em virtude do grande impacto ambiental promovido pelas atividades de produção de energia ou de minerais no País; v) medidas administrativas de condicionamento de benefícios fiscais, isenções e outros ao atendimento de regras de natureza ambiental.

A questão não se refere à possibilidade da tributação de atos ilícitos⁸¹.

O que se quer enfatizar é que a tributação ambiental, de modo majoritário, tanto do ponto de vista doutrinário quanto do ponto de vista das experiências internacionais, se aceita na seara do tolerável e do lícito e não do ilícito. Cumpre destacar que o princípio do poluidor pagador não deve incidir necessariamente sobre as atividades ilícitas, e não legitima o direito a poluir⁸².

Rosembuj (2013, p. 16)⁸³ lembra que Arthur Pigou considerava que os preços de mercado não refletiam o custo social do uso que determinava a contaminação. “Internalizar” as externalidades significa obrigar os agentes econômicos a pagar suas faturas em sua integridade ou cessar a realização de atividades que prejudiquem o meio ambiente. Em rigor, Pigou explicava que podem ser criados benefícios sociais positivos ou desincentivos que aumentem os custos de atividades quando os custos de mercado não reflitam os custos sociais do uso do recurso natural prejudicado. E, comenta ainda Rosembuj (2013, p. 16), que “se tudo é criminalizável, nada o será”.

Esse exemplo já foi dado por Jiménez Hernández (1998, p. 92) pelo qual o autor compara o tema aqui tratado, extrafiscalidade ambiental, com a tributação de um bem de luxo importado. A importação, em si, não é ilícita, apenas é desmotivada pela aplicação de uma alíquota (ou outro mecanismo tributário) maior. A importação, apenas, deve estar limitada ao campo do lícito ou do

⁸¹ Sobre a tributabilidade dos atos ilícitos no Brasil ver Becho (2010, p. 86-111). E sobre a tributação de atos ilícitos na doutrina espanhola ver a obra de Herrera Molina: *Fiscalidad de los actos ilícitos (La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*, 2003.

⁸² Sobre o tema, ver texto pioneiro sobre o assunto encontrado na obra de Osculati (1979, p. 22-26), *La tassa è una licenza di inquinare?*

⁸³ Ver Rosembuj (1995, p. 81).

permitido. Caso o bem importado seja ilícito, existirão as sanções correspondentes.

Em face desses raciocínios, há que se saber o que vem a ser um ilícito para posicionar a tributação ambiental no campo do tolerável. Importante reunir fragmentos das diversas searas do conhecimento jurídico para que se possa construir um pensamento que constitua um suporte para o entendimento da aplicação da tributação nessa quadra do conhecimento ambiental.

Observe-se.

Silva (2000, p. 415-416), cujas obras dirigem-se costumeiramente ao Direito Civil, leciona que:

A conduta humana pode ser obediente ou contraveniente à ordem jurídica. O indivíduo pode conformar-se com as prescrições legais, ou proceder em desobediência a elas. No primeiro caso encontram-se os atos jurídicos [...]. No segundo caso estão os atos ilícitos, concretizados em um procedimento, em desacordo com a ordem legal. O ato lícito, pela força do reconhecimento do direito tem o poder de criar faculdades para o próprio agente. É jurígeno. Mas o ato ilícito, pela sua própria natureza, não traz a possibilidade de gerar uma situação em benefício do agente. [...] o ato ilícito é criador tão-somente de deveres para o agente, em função da correlata obrigatoriedade da reparação,
[...]

Como categoria abstrata, o ato ilícito reúne, na sua etiologia, certos requisitos que podem ser sucintamente definidos: a) uma conduta, que se configura na realização intencional ou meramente previsível de um resultado exterior; b) a violação do ordenamento jurídico, caracterizado na contraposição do comportamento à determinação de uma norma; c) a imputabilidade ou seja, a atribuição do resultado antijurídico à consciência do agente; d) a penetração da conduta na esfera jurídica alheia, pois, enquanto permanecer inócua, desmerece a atenção do direito.

Nesta análise cabe toda espécie de delito, seja civil, seja criminal. Não se aponta, em verdade, uma diferença ontológica entre um e outro.

O ato lícito, pela força do reconhecimento do direito tem o poder de criar faculdades para o próprio agente. É jurígeno. Mas o ato ilícito, pela sua própria natureza, não traz a possibilidade de gerar uma situação em benefício do agente.

Prado (2012, p. 432) na seara do Direito Penal assevera que:

A ilicitude, enquanto categoria geral do ordenamento jurídico (uno, coerente e indivisível), tem capital relevância. Exerce papel aglutinador e uniformizador dos vários setores que o compõem, propiciando uma verdadeira interconexão lógica entre eles, com o intuito de evitar a incoerência e a fragmentação.

Mas é Carnelutti, por meio de sua Teoria Geral do Direito e do conceito de “ônus”, que socorre o presente estudo no sentido da construção de um pensamento que dissocia a tributação ambiental da sanção de ato ilícito. Observe-se como é desenvolvido este raciocínio.

Carnelutti (2000, p. 345) ensina que existem atos transitivos e intransitivos.

Transitivos são os atos praticados pelos sujeitos do poder.

Desde que o leitor considere que o poder se traduz numa expansão da vontade, facilmente se lhe tornará clara a noção de transitividade do ato, o qual tende a evadir-se da esfera do sujeito.

Chamo pelo contrário, intransitivos aos atos praticados pelo sujeito do dever, e não tenho necessidade de acrescentar que o seu conceito é inverso do que se expôs. Trata-se aqui, não de uma expansão, mas de uma contração da vontade.

E o mestre italiano prossegue escrevendo que

Na verdade, a palavra *jurídico* não significa, na fórmula do ato jurídico, ato provido de efeitos (ou melhor, de elementos) jurídicos, mas sim conforme a norma jurídica. Por essa razão e

para designar essa espécie de ato intransitivo que se traduz na violação da obrigação, é preferível à fórmula de ato antijurídico a de ato ilícito.

Atendendo ao seu caráter de conformidade ou contrariedade com a norma jurídica e segundo o ato represente o desenvolvimento ou o desvio da situação jurídica inicial, pode ainda distinguir-se o complexo dos atos jurídicos em atos lícitos e ilícitos.

[...]

Assim, os atos transitivos, segundo representam o exercício de uma faculdade, de um direito subjetivo, ou de uma *potestas* subdividem-se em atos facultativos, negócios jurídicos e providências (*provvedimenti*).

Quanto à subdivisão dos atos intransitivos, é de notar que uma das três situações jurídicas passivas, a sujeição, dado consistir numa impotência da vontade, não pode logicamente traduzir-se em ato algum, pois que este é um produto da vontade. Só, pois, às duas outras situações passivas, o ônus e a obrigação, podem corresponder atos intransitivos. Contudo, e em virtude de, como se disse, poderem corresponder à obrigação duas posições da vontade, a obediência e a desobediência, **os subtipos dos atos intransitivos são também três, a saber: ato necessário, que consiste no cumprimento do ônus, ato devido, que consiste no cumprimento da obrigação, e ato ilícito, que consiste na violação da obrigação.** (CARNELUTTI, 2000, p. 346-349, grifos nossos)

E agora, note-se como o mesmo autor fornece um conceito de “ato necessário” e respectivamente “ônus”, distinguindo-os de “ato devido” e “obrigação”:

Desta forma, assim como o poder na sua segunda acepção de situação de predomínio sobre outrem, e não na acepção de liberdade em relação aos outros, se desdobra em direito subjetivo e *potestas*, igualmente o dever, na sua segunda acepção de ineficácia e não de vínculo da vontade, se bifurca em sujeição e ônus. **Sujeição é o estado de impossibilidade de se subtrair a um comando; o ônus, o de não poder valer-se do comando a não ser sob certas condições.**

[...]

A distinção, essa absolutamente manifesta, entre ato devido e ato necessário, exprime-se, no campo da estática, assim: enquanto a obrigação é subordinação de um interesse do obrigado ao interesse de outrem, o ônus é subordinação de um interesse do onerado a outro interesse próprio. Por este modo, para a resolução de um conflito de interesses intersubjetivo, o direito intervém estabelecendo um conflito entre interesses do mesmo sujeito, de sorte que este, se quiser que um interesse seu prevaleça sobre o de outrem, é forçado a sacrificar outro interesse próprio. Se quero impedir que os outros caçadores entrem num prédio meu, o remédio é sujeitar-se aos incômodos e despesas necessárias para os conter.

Portanto, a distinção entre obrigação e ônus é suscetível de ser construída ao revés da de direito subjetivo e *potestas*. O *genus commune* é a *necessitas*, a *differentia speciica* a coincidência entre o sujeito necessitado e o sujeito do interesse tutelado, que só existe no ônus e não na obrigação. Enquanto a obrigação é necessidade de subordinar um interesse próprio a um interesse de outrem, o ônus é necessidade de subordiná-lo a outro interesse próprio. (CARNELUTTI, 2000, p. 287-289, grifos nossos)

Carreando todos estes pensamentos para o presente texto, tem-se a discorrer o seguinte:

Imagine-se uma obrigação tributária entre o sujeito ativo, o Estado e o sujeito passivo, o contribuinte (empresário, pessoa física, etc.) devido à ocorrência de um fato. Contudo, no que toca à seara ambiental, o sujeito passivo, para que tenha seu interesse atingido em suas atividades (por meio de seus atos) acaba atingindo interesses coletivos, caso se aproprie de recursos naturais coletivos (ar, água inicialmente não poluídos, por exemplo).

Para proteger os bens ambientais, usufruídos solidariamente por aqueles sujeitos que deram causa aos danos ambientais, a tributação ambiental não apenas estabelece a obrigação em pagar um

determinado tributo, mas impõe “ademais” um ônus econômico, por um laço de solidariedade tributária. Não se trata de impor ao sujeito passivo uma sanção pelo não cumprimento de uma norma ambiental ou tributária — ato ilícito, mas sim de se estabelecer um ônus que só faz sentido caso se pense no aspecto solidário e coletivo envolvido.

O ônus econômico imposto tributariamente ao contribuinte nasce da necessidade em subordinar um interesse econômico (individual) ao próprio interesse deste contribuinte em desenvolver suas atividades (empresário) ou consumir determinados produtos (pessoa física) frente a toda sociedade. Aliás, esse quadro é que motiva encartar o presente estudo no Direito Econômico Tributário e não no Penal Tributário, remetendo-se assim às ideias de Durkheim, sobre sua Solidariedades Mecânica (sanção expiatória, penal) e Solidariedade Orgânica (sanção restitutiva, não penal).

Abaixo algumas afirmações de Soares (2001, p. 307-310) as quais, em certa medida, se harmonizam com os raciocínios que até aqui se desenvolveu baseados em Carnelutti:

Em primeiro lugar, chame-se a atenção para o facto de os tributos ambientais serem, em regra, pensados para situações lícitas. Eles incidem sobre realidades que a sociedade considera como necessárias.

[...]

O tributo confere ao sujeito um espaço de manobra que a sanção lhe nega.

Além disso, com os tributos ecológicos o Estado não está a fazer uso do seu poder de repressão [...].

Por outro lado, a reacção punitiva a uma conduta antijurídica envolve, em princípio, a anulação do benefício auferido com a infracção. Porquanto, a ordem jurídica não pode permitir que o crime compense.

[...]

Pode-se falar assim, de uma “penalização económica” com o intuito de incentivo à alteração de comportamentos, mas não de uma “penalização jurídica”.

É importante frisar, então, que a tributação ambiental não se apoia em atos ilícitos, pois, como lembra Silva acima, os atos ilícitos criam apenas deveres ao agente. No caso da tributação ambiental, com fulcro no princípio da permissividade, em um quadro de tolerabilidade e da licitude em que a sociedade considera certos atos necessários, o agente passa a ter direitos; não a poluir, mas a desenvolver suas atividades empresariais ou a usufruir de algum modo do nascimento de mencionadas atividades, mas tendo que arcar com o ônus econômico imposto pelo laço de solidariedade tributária.

4.3.4 Hipótese 4: a tributação ambiental deve respeitar a liberdade e a propriedade

Verifique-se um raciocínio efetuado por Costa (2005, p. 319-320):

Estampadas no art. 60, § 4º, da Constituição, interessam de perto ao objeto deste estudo a impossibilidade de, por meio de emenda constitucional, veicular-se qualquer dispositivo que conduza à abolição da forma federativa de Estado e dos direitos e garantias individuais.

[...]

os direitos e garantias individuais constituem barreiras intransponíveis à introdução de novidades no sistema tributário, uma vez que limitam a própria ação estatal de exigir tributos.

Os direitos individuais contemplados na Constituição são considerados direitos

fundamentais, assim entendidos aqueles sujeitos a regime jurídico diferenciado, que lhes dispensa maior proteção.

[...]

Como sabido, os tributos atingem, obrigatoriamente, dois direitos fundamentais: o direito à propriedade e o direito à liberdade. O primeiro é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando sua satisfação, obrigatoriamente, a diminuição do patrimônio do sujeito passivo [...].

Por outro lado, o direito de liberdade, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos pelo Estado, posto que sua exigência possa influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes.

Sem dúvida, é legítima a preocupação apontada acima por Costa, pela defesa dos direitos e garantias individuais⁸⁴, particularmente ligados à liberdade e à propriedade face à tributação ambiental. Entretanto, é necessário incrementar o aspecto coletivo e solidário ao quadro exposto pela autora acima.

Ao lado desta necessidade, deve ser examinado, ainda, de que forma uma “introdução de novidades no sistema tributário”, na seara da tributação ambiental, poderia agredir os direitos e as garantias individuais. Por que uma “novidade” não poderia ser inserida no atual sistema tributário nacional e por que outros tributos já existentes poderiam permanecer sem afetar as garantias individuais, já que também operam no campo da extrafiscalidade? O que, substancialmente, determina a diferença entre introduzir uma “novidade tributária” ambiental ou já contar com elementos extrafiscais?

Já se mostrou anteriormente que existe a chamada competência residual da União para a instituição de novo imposto, conforme determina o mencionado art. 154, I (CF/88), desde que tal imposto seja não cumulativo e não tenha hipótese de incidência ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Portanto, há sim uma possibilidade para a inserção de tal novidade, obedecidos os respectivos limites constitucionais, ancorados em princípios solidários os quais não podem ser vistos por uma visão estritamente liberal ou individual.

Porém, o mais importante é saber, de fato, como as garantias individuais, liberdade e propriedade, poderiam ser feridas perante a possibilidade da tributação ambiental. Em linhas mais exatas: examinar de que maneira ou em que momento a tributação ambiental poderia agredir as garantias e direitos individuais conforme sugere Costa.

Nesse sentido, é oportuno inserir o tema da “autovinculação das constituições” proposta por Canotilho (2003, p. 1.447) que considera que as constituições serviriam para estabelecer mecanismos constitucionais destinados a assegurar a subsistência do compromisso-consenso constitucional, evitando novos ou permanentes conflitos. Ademais, as sociedades e os indivíduos contam com tal

⁸⁴ Sobre o tema do individualismo e da igualdade, ver o subseção 4.3.1 acima.

vinculação para resolver os problemas resultantes da racionalidade imperfeita e desvios de vontades, sendo que haveria uma autovinculação positiva que alicerçaria o compromisso na exigência de atos positivos (cláusula da socialidade, da proteção ambiental, por exemplo) e por outro lado, uma autovinculação negativa que assentaria um compromisso em omissões e proibições (os direitos de liberdade clássicos que proibiam ou imporiam omissões de atos de poder no âmbito das liberdades, como exemplo). Desse modo, existiriam dois discursos: liberal-constitucional e outro social-constitucional, assinala o autor português.

Naturalmente, este trabalho compartilha a ideia de um discurso de autovinculação positiva, mas não despreza os aspectos individuais envolvidos.

Ousa-se ainda complementar o raciocínio de Canotilho acima, destacando-se que uma Constituição não só serve para dirimir conflitos ou interesses, mas reflete ainda a configuração de poder e expressa os objetivos que devem ser alcançados pela sociedade que a legitima pelo chamado “compromisso-consenso constitucional”.

Mas antes de se visualizar separadamente os temas da liberdade e propriedade, é importante também destacar alguns raciocínios de Silva (2002, p. 182-184, grifos nossos):

A classificação [dos direitos fundamentais] que decorre do nosso Direito Constitucional [brasileiro] é aquela que os agrupa com base no critério de seu conteúdo, que, ao mesmo tempo, se refere à natureza do bem protegido e do objeto de tutela. De acordo com este critério, teremos: (a) direitos fundamentais do homem-indivíduo, que são aqueles que reconhecem autonomia aos particulares, garantindo iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade política e do próprio Estado [...]

A Constituição suplanta a tendência para entender os direitos individuais como contrapostos aos direitos sociais, que as constituições anteriores, de certo modo, justificavam, o que resultava da persistência da visão individualista e liberalista dos direitos individuais. Tratava-se de deformação de perspectiva, pois só o fato de estabelecer-se um rol de direitos econômicos, sociais e culturais já importava necessariamente, em conferir-se conteúdo novo àquele conjunto de direitos chamados liberais.

A Constituição, agora, fundamenta o entendimento de que as categorias de direitos humanos fundamentais, nela previstos, integram-se num todo harmônico, mediante influências recíprocas, até porque os direitos individuais, consubstanciados no seu art. 5º, estão contaminados de dimensão social, de tal sorte que a previsão dos direitos sociais, entre eles, e os direitos de nacionalidade e políticos, lhes quebra o formalismo e o sentido abstrato.

[...]

Quanto mais precisos e eficazes se tornem os direitos econômicos, sociais e culturais, mais se inclina do liberalismo para o socialismo. Transforma-se a pauta de valores: o liberalismo exalta a liberdade individual, formalmente reconhecida, mas, em verdade, auferida por pequeno grupo dominante; o socialismo realça a igualdade material de todos como a única base sólida em que o efetivo e geral gozo dos direitos individuais de liberdade encontra respaldo seguro.

Dessas linhas podem ser extraídos os entendimentos de que as garantias e direitos individuais devem estar harmonicamente situados ao lado dos direitos sociais e deve existir uma concretude no exame constitucional envolvido.

Já foi citado Duguit (2003, p. 10) que buscava mostrar que não deve haver oposição entre o

interesse individual e o coletivo, entre o indivíduo e o Estado, que o interesse de todos e o interesse de cada um são solidários, que existe uma coincidência permanente e absoluta de objetivos coletivos e individuais, que na lição de Karl Marx: o livre desenvolvimento de cada um é a condição do livre desenvolvimento para todos. Quanto mais a sociedade se fortalece, continua Duguit, mais o homem se individualiza de modo recíproco; os termos indivíduo e coletivo se confundem, pois o laço social é mais forte. O Estado não se opõe ao indivíduo, o Estado deve ser um agrupamento de pessoas que devem empregar suas forças materiais para realizar a integração social em proteção ao indivíduo e proteger o indivíduo empregando a integração social.

Tal concretude referida acima vincula o estudo do tema a casos como, por exemplo, da tributação ambiental e revela a posição filosófica adotada. Além disso, não se pode afirmar que deve existir preponderância absoluta dos direitos individuais frente a outros tipos de direitos caso se tenha uma visão exclusivamente liberal da Constituição.

Retome-se o tema da liberdade em particular

O direito à liberdade é um tema que pode ser tratado de forma genérica (como apontou a autora Costa acima) ou ligado a várias de suas formas, como a liberdade pessoal, a liberdade econômica, a liberdade de livre iniciativa, etc.

Mas caso se concentre em qualquer face, “girando-se o cubo do tema: liberdade”, há que se aceitar que suas variadas formas ou arestas acabam se entrelaçando. De qualquer modo e para este estudo, volta-se a atenção para o caso indicado pela autora que levanta a hipótese do tributo tolher a liberdade dos contribuintes, porque influenciaria comportamentos, determinando suas opções.

E é justamente a preocupação pela falta de liberdade colocada nesses termos por Costa que justifica a tributação ambiental. Ora, a tributação ambiental opera exatamente no âmbito das alternativas. Oferece-se ao contribuinte (principalmente quando se trata dos impostos) a liberdade em escolher, dentre as diversas opções, qual a mais adequada. Não se exige do contribuinte um único comportamento. Tais opções não são pautadas por elementos puramente individuais. Os comportamentos individuais encontram limites no interesse e limites sociais, harmonizando-se com o coletivo. Os direitos e as garantias individuais são fundamentais, mas não são absolutos, caso prejudiquem outros direitos individuais, admitindo-se uma argumentação eminentemente liberal.

Similar é a posição de Gutmann (2011, p. 3, tradução nossa):

Certos empreendedores, quando confrontados, consideram o tributo como uma forma de expropriação organizada pelo Estado, interferindo mesmo na liberdade do trabalho. Quer dizer, eles consideram o tributo como uma intervenção, mais ou menos legítima, do Estado no exercício dos direitos dos mais sagrados. Então, o princípio da imposição tributária deveria ser questionado? A resposta é evidentemente negativa. O tributo é o meio pelo qual o Estado atende às suas necessidades, ou seja, a todos os cidadãos. Ele também é utilizado para orientar a ação das empresas, quer seja para incitar a investir em um setor ou zona geográfica, ou para dissuadir a se envolver em certas atividades consideradas prejudiciais.

Nesse passo, também vale lembrar as palavras de Giuffrè⁸⁵ (2005, p. 82, tradução nossa) arrimadas na Constituição Francesa de 1795, mas concernentes à situação constitucional italiana: “Com o paralelismo entre direitos e deveres, resulta claro o caráter de reciprocidade ínsito em todo laço solidário, pois, este último implica no concurso de todos para assegurar os direitos de cada um.”

Inadmissível conceder direito absoluto de liberdade àquele que escolhe por atividade empresarial, por exemplo, atos que degradem rios. Estes cursos d’água também podem ser cruciais para outras atividades empresariais de outros indivíduos que não comprometem o meio ambiente. A escolha por meios mais ou menos agressivos da natureza determina, justamente, a possibilidade de outros indivíduos terem essa liberdade no presente e no futuro. Além disso, há um custo que não é suportado por aquele que polui em detrimento daquele que polui. Há não apenas o aspecto de concorrência de custos (o indivíduo que polui terá menos custos de manutenção de atividades que seu par que não polui); existem ainda os custos de restituição do quadro ambiental suportados normal e diretamente pelo Estado que irá extrair os recursos necessários posterior e paradoxalmente daqueles que não participaram dessa poluição. Legítimo que o Estado venha a se imiscuir nessa relação de custos e responsabilidades solidárias. A tributação, como já se notou repetidamente, colhe estes fatos e tenta reparar estas discrepâncias, recompondo as externalidades, mas por meio dos recursos daqueles que são responsáveis solidariamente por tais externalidades.

O tema da propriedade

Escolhendo-se um discurso liberal-constitucional ou social-constitucional (tema das autovinculações proposto por Canotilho acima), ter-se-á também uma visão demarcada para o tema da propriedade. Não se tem aqui a pretensão em se afirmar qual a visão mais correta. Porém, propõe-se desde o início do presente trabalho uma visão solidária que contemple não somente elementos individuais, mas coletivos que não venham a comprometer os direitos individuais. Por se cuidar da proteção do meio ambiente, contudo, deve prevalecer a harmonia entre o individual e o coletivo, que somente pode ser atingida caso se tenha um quadro amplo de análise.

Inclinando-se por uma visão social, porém, cabe citar mais uma vez Silva (2002, p. 269) que lembra que o regime jurídico da propriedade tem seu fundamento na Constituição. Tal direito é garantido desde que atenda a sua função social, conforme estabelece o art. 5º, XIII; sendo que outras normas constitucionais (art. 5º, XXIV a XXX, 170, II e III, 176, etc.) também interferem na propriedade.

Diante desta exposição, o mesmo autor é bastante incisivo:

Esse conjunto de normas constitucionais sobre a propriedade denota que ela não pode mais ser considerada como um direito individual nem como instituição do Direito Privado. Por isso,

⁸⁵ O artigo do autor cuida exatamente da liberdade e da solidariedade na perspectiva de um novo modelo federal de *welfare*.

deveria ser prevista apenas como instituição da ordem econômica [...]. É verdade que o art. 170 inscreve a propriedade privada e a sua função social como princípios da ordem econômica (incs. II e III). Isso tem importância, porque, então, **embora prevista entre os direitos individuais, ela não mais poderá ser considerada puro direito individual, relativizando-se seu conceito e significado, especialmente porque os princípios da ordem econômica são preordenados à vista da realização de seu fim: assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.** A funcionalização da propriedade é um processo longo. Por isso é que se diz que ela sempre teve uma função social. Quem mostrou isso expressamente foi Karl Renner, segundo o qual a função social da propriedade se modifica com as mudanças na relação de produção. [...] Limitações, obrigações e ônus são externos ao direito de propriedade, vinculando simplesmente a atividade do proprietário, interferindo tão-só com o exercício do direito, e se explicam pela simples atuação do poder de polícia. A norma que contém o princípio da função social da propriedade incide imediatamente, é de aplicabilidade imediata, como o são todos os princípios constitucionais (SILVA, 2002, p. 269-281, grifos nossos).

Repise-se a lição já exposta: os princípios e garantias individuais ligadas à propriedade não podem ser absolutos, há que existir uma relativização de tal conceito em virtude do laço solidário que congrega todas as atividades sociais.

Claro que deverá existir um sopesar de princípios, mas há que se ter claro, como afirma Gallo (2011, p. 97, tradução nossa), que “os direitos patrimoniais não constituem os únicos pressupostos da equidade do sistema fiscal”.

Benjamin (2007, p. 69), no tocante ao direito ambiental, lembra que a Constituição Brasileira instituiu um inequívoco dever de não degradar, contraposto ao direito de explorar, inerente ao direito de propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da Constituição Federal e que

No campo dos recursos naturais e do uso da terra, tal transmutação implica a substituição definitiva do regime de explorabilidade plena e incondicionada [...] pelo regime de explorabilidade limitada e condicionada (com limites amplos e sistemáticos, centrados na manutenção dos processos ecológicos). Limitada, porque nem tudo que integra a propriedade pode ser explorado; condicionada, porque mesmo aquilo que, em tese, pode ser explorado, depende da observância de certas condições impostas abstratamente na lei e concretamente em licença ambiental exigível (BENJAMIN, 2007, 69-70).

O texto constitucional é claro ao tratar do princípio da propriedade privada em seu art. 170, inciso II, que cuida da ordem econômica brasileira. Mas, devem ser lembrados também os incisos III e VI:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
 [...]
 II - propriedade privada;
 III - função social da propriedade;
 [...]
 VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

Acredita-se que a análise não pode partir somente de uma visão individual e sim harmonicamente coletiva. Isto se fundamenta tendo-se em conta os direitos não apenas individuais —

primeira geração — estabelecidos pela Constituição (ao lado dos aduzidos direitos negativos, em que se exige o afastamento do Estado em interesses privados). Mas são importantes também os chamados direitos coletivos — segunda e terceira gerações —, em que a propriedade não pode estar à mercê somente do interesse individual, sem se levar em conta sua funcionalidade e potencialidade perante toda a sociedade.

5 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

O presente capítulo não tem, naturalmente, a pretensão de trazer a totalidade das experiências internacionais sobre a tributação ambiental.

Ademais, não é pelo fato de os principais países do mundo já terem efetuado reformas ou mesmo manifestado sérias preocupações com o meio ambiente e projetem mudanças em seus sistemas tributários que o Brasil deve, necessariamente, reformar seu ordenamento tributário. De qualquer modo, é absolutamente necessário dizer que a doutrina tributária e o ordenamento brasileiro recebem, historicamente, intensa influência dos seus pares europeus, mas ainda (a doutrina, em grande medida) não acolheram a ideia de mudanças fiscais ambientais em seu bojo. As dificuldades políticas de implantação mudam de país para país, mas se pode dizer que várias questões já foram tratadas pelas doutrinas europeias com base em seus ordenamentos, os quais são similares ao brasileiro.

A intenção é reunir o maior número de informações disponíveis⁸⁶ que possam servir de parâmetro para o caso brasileiro principalmente oriundas dos países cujos ordenamentos constitucionais sejam próximos ao nacional, a exemplo dos ordenamentos continentais europeus: espanhol e alemão, fontes tradicionais da doutrina tributária brasileira. Não se poderia falar em Direito Comparado do ponto de vista Constitucional Tributário Ambiental, pois o sistema tributário brasileiro não acolheu ainda tal conjunto de ideias já implantadas em outros países.

O que se pode adiantar é que as experiências internacionais sobre a tributação ambiental possuem invariavelmente o tema da energia como central. Ou seja, a energia é parte determinante em qualquer reforma verde tributária, não apenas em razão dos valores significativos arrecadados, o que atrai o interesse político e administrativo, mas pelo fato de estar presente em todas as atividades econômicas, tendo reflexos ambientais fundamentais (emissão de gás carbônico devido a componentes energéticos como os derivados de petróleo, poluição de áreas em virtude da produção

⁸⁶ “[...] há que se destacar que o maior déficit da pouca produção científico-jurídica brasileira, ou seja, aquele que mais acentuadamente marca a defasagem das pesquisas jurídicas em face das demais ciências, é o decorrente da ausência de pesquisas empíricas na cultura jurídica nacional, à exceção de raríssimos esforços de grupos de pesquisa, sociólogos e correntes teórico-empíricas pontualmente localizáveis em algumas instituições.” (BITTAR, 2005. p. 18).

nuclear, por exemplo). Tal tema envolve ainda a promoção do desenvolvimento empresarial de novas tecnologias limpas o que é, justamente, um dos reflexos mais importantes na indução de condutas provocadas pela extrafiscalidade ambiental agregando competitividade tecnológica, atraindo o interesse social por essas empresas e ensejando também a pesquisa e desenvolvimento, o que implica em um maior nível educacional exigido.

Antes de se relatar a respeito de tais experiências internacionais, deve ser dito que a OCDE⁸⁷ considera que os governos possuem diversos instrumentos que visam à proteção ambiental:

a) instrumentos de mercado:

- tributos ambientais;
- certificados de emissão. Funcionam em um sistema de comércio de emissões, em leilões ou distribuídos gratuitamente. Esses tipos de licenças e créditos podem ser negociados normalmente e depositados em períodos de tempo e têm características e efeitos semelhantes aos impostos.

b) mecanismo de regulação ou chamados de “comando e controle”⁸⁸. São os mecanismos que visam impor limites administrativos às atividades empresariais. Envolve limites de emissão, portarias de tecnologia, etc. São normalmente dirigidos a indústrias individuais ou a produtos específicos com o foco, geralmente, em grandes operadores. Adotados amplamente no Brasil;

c) Acordos de adesão voluntária;

d) Subsídios e informações.

Esta mesma entidade⁸⁹, a OCDE, após efetuar um longo estudo de casos teóricos e práticos, cujos textos são obrigatórios para qualquer exame acerca da admissibilidade da implantação de eventual reforma tributária ambiental, concluiu que nas abordagens dos países para a política ambiental, os tributos⁹⁰, isoladamente, não são capazes de tratar adequadamente todas as questões ambientais nem de superar sozinhos os desafios para a sua implantação, mas devem ter um papel central na abordagem da política ambiental.

Portanto, é oportuno verificar as experiências pontuais expostas neste aduzido estudo, pois contempla diferentes países. A partir de tais experiências se pode argumentar que a tributação ambiental provocou consideráveis inovações tecnológicas e ganhos ambientais como, por exemplo, no caso do tributo sobre o gás carbônico na Suécia; a taxa da água em Israel; os impostos sobre os

⁸⁷ *Taxation, Innovation and the Environment*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2010, p. 22).

⁸⁸ Sobre a polêmica “medidas administrativas versus instrumentos econômicos”, ver Yábar Sterling (2002b, p. 138).

⁸⁹ *Taxation, Innovation and the Environment*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2010, p. 154).

⁹⁰ *Taxation, Innovation and the Environment*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2010, p. 136-138).

veículos na Alemanha, Estados Unidos e Japão; e ainda pode-se notar que a tributação ambiental, implantada na década de 1970, reduziu drasticamente a emissão do dióxido de enxofre no Japão, contribuindo para a evolução tecnológica neste setor.

Pois bem.

Rosembuj (2013, p. 62-63) noticia que desde a década de 1990 diversos países europeus reformaram seus sistemas tributários com características ambientais e afirma que a tributação ambiental abandonou o terreno especulativo acadêmico e já são buscadas definições imediatas tanto no âmbito político, empresarial, sindical e das organizações interessadas na Europa.

Gago Rodríguez e Labandeira Villot (2013, p. 172) informam que já se pode dizer que existem três gerações de Reformas Fiscais Verdes iniciadas a partir da década de 1990:

- Primeira Geração: Suécia⁹¹ (1991); Noruega (1992) e Holanda (1992). Esses países introduziram impostos ambientais e reduções compensatórias em seus impostos de renda e sociedades em um esquema de neutralidade de arrecadação;

- Segunda Geração: Reino Unido (1996), Finlândia (1998), Alemanha (1999), Estônia (2006) e República Tcheca (2008). Esses países introduziram impostos ambientais e reduções compensatórias em contribuições sociais, também em um esquema de neutralidade de arrecadação e;

- Terceira Geração: Suíça (2008), Irlanda (2010), Austrália (2011) e Itália (2012). Esses países introduziram impostos ambientais e compensações com políticas mistas de reaproveitamento de ingressos aplicados a consolidação fiscal, câmbio climático, eficiência energética, energias renováveis e investigação, desenvolvimento e inovação.

Abaixo, países que merecem destaque. Alguns foram citados na listagem acima; outros não passaram por uma reestruturação em seus sistemas tributários com o objetivo da proteção ambiental, mas mesmo assim devem ser examinados.

5.1 CHINA

Com um sistema judicial muito diferente do adotado no Ocidente conforme destaca Freitas⁹², A China é a segunda maior economia do planeta, e também é um país com armamento nuclear e com a maior população mundial: cerca de 1,3 bilhão de pessoas. Como já dito, é o que mais emite gás carbônico no mundo (7, 2 bilhões de toneladas em 2010⁹³), e deve aumentar sua demanda por

⁹¹ Sobre a eficiência da taxa sobre o gás carbônico e como promotora de inovações na Suécia ver *Taxation, Innovation and the Environment* (2010, p. 153).

⁹² Ver Freitas. O Sistema judicial da República Popular da China. Consultor Jurídico. Maio 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mai-26/segunda-leitura-sistema-judicial-republica-popular-china>>. Acesso em: 27 maio 2013.

⁹³ Ver *CO₂ Emissions from fuel combustion 2012*. Agência Internacional de Energia (AIE) (2012, p. ii, 169).

eletricidade em mais de 200% até 2050⁹⁴.

A China não conta ainda com nenhum imposto ambiental, sendo que o instrumento mais relevante seria a taxa de descarga de matéria orgânica. Em razão da implantação da referida taxa, vários problemas surgiram e espera-se que tais taxas administrativas sejam transformadas em impostos para tornar seu trato mais eficiente, encorajando as empresas a melhorarem seu comportamento ambiental. Até 2015, num processo iniciado em 2011, importantes departamentos governamentais chineses planejam implantar os tributos ambientais e o objetivo seria levar a tributação ambiental às empresas⁹⁵ poluidoras, segundo um esquema inicial de reforma (JINNAN WANG et al, 2012, p. 219).

Embora a China não tenha assumido compromisso para redução de emissão de poluentes, Mei e Gao (2012, p. 547) lembram que o Departamento Nacional e Comissão de Reforma chinês projeta instituir, com brevidade, um imposto sobre a emissão do carvão.

Xiaoqing, Chazhong e Zhanfeng (2013, p. 139-141) destacam que, na realidade, desde a década de 1990 a China vem estudando a implantação de uma reforma tributária verde. Depois da reforma tributária de 1994, passaram a existir mais de 20 tributos, mas a tributação relacionada ao ambiente é relativamente baixa, e a função de proteção ambiental no sistema tributário chinês é fraca.

O governo chinês, entretanto, já concluiu pela necessidade e importância de uma Reforma Tributária Ambiental e deve concentrar sua atenção em três aspectos:

- tornar o atual sistema tributário na China mais verde, dando atenção especial à proteção ambiental e à conservação de recursos ambientais;
- introduzir novos tipos de impostos especiais desenhados para a proteção ambiental, como aqueles dirigidos à emissão industrial do dióxido de enxofre (SO₂) e descargas poluidoras da água;
- promover a passagem da taxa de descarga ambiental para a reforma tributária, pela inclusão de imposto ambiental.

Em 18 de março de 2012, uma circular do Conselho de Estado determinou que deverá ser implantada uma reforma tributária ambiental na China (XIAOQING; CHAZHONG; ZHANGFENG, 2013, p. 143).

⁹⁴ Ver p. 5 do Relatório *World Energy Perspective - Smart grids: best practice fundamentals for a modern energy system*. World Energy Council. Londres, 2012. Disponível em: <http://www.worldenergy.org/wp-content/uploads/2012/10/PUB_Smart_grids_best_practice_fundamentals_for_a_modern_energy_system_2012_WEC.pdf>. Acesso em: 21 maio 2013.

⁹⁵ Sobre a preocupação da responsabilidade social corporativa quanto ao meio ambiente na China ver Walter Wang e Yan (2012).

5.2 PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA

Görres (2006, p. 204-211) subdivide em três fases a tributação ecológica na Europa.

A partir de seu texto pode-se, resumidamente, destacar:

a) Primeira Fase, de 1980 ao início da década de 1990

Embora tenha havido pouco debate sobre a reforma fiscal ecológica na década de 1970⁹⁶ e início dos anos 1980, foi efetivamente a partir do início da década de 1990 que vagas ideias foram transformadas em debates e projetos no âmbito europeu.

E um grande consenso foi gerado:

- Deveria existir a concentração no tema da energia ao invés de diversos tributos ambientais; com cautela, mas deveria ocorrer constante aumento de arrecadação em torno de 3% a 5% ao ano; projetos concretos para tal reforma deveriam ser estabelecidos; existência de neutralidade orçamentária, para garantir que o total de ingressos fiscais não fosse aumentado; deveria acontecer uma mudança de perfil da carga tributária, ou seja, aumento de impostos no uso de recursos naturais, e diminuição de impostos sobre o trabalho e para a proteção da exportação intensiva de energia e a introdução de uma nova dimensão no debate da tributação ambiental.

Esta fase pode ser identificada como uma fase que possuía entusiasmo e crescentes obstáculos a superar, sendo que a Europa parecia determinada a demonstrar sua liderança mundial a respeito do tema.

Nesse período ocorreu ainda uma mudança de pensamento.

Segundo Görres (2006, p. 206), as políticas antiquadas (ainda hoje) tendem a confiar no comando e controle para evitar “maus comportamentos” e aplicar subsídios governamentais para “bons comportamentos”. No entanto, continua o autor, tais métodos são paternalistas e burocráticos, e no caso dos subsídios, o fato é que todos terão que pagar por eles. Em contraste, o foco de modernos instrumentos mudou consideravelmente. Hoje em dia, é amplamente aceito que a tributação ambiental deve ser usada para substituir parte da tributação convencional, incluindo algum grau de comando e controle e ainda licenças e permissões.

Abrindo um parêntese no raciocínio do autor, é oportuno destacar que a OCDE não incentiva o uso de subsídios.

Logo no prefácio de recente trabalho⁹⁷ que trata da tributação pelo uso da energia, tal posição fica patente: “Com efeito, a Estratégia de Crescimento Verde da OCDE destaca a importância de estabelecer o custo da poluição por meio de mecanismos de mercado, tais como impostos ou sistemas

⁹⁶ Embora Osculati (1979, p. 136-154) arrole diversas experiências referentes à década de 1970 da tributação ambiental da água em países europeus, como a Holanda, França, Alemanha, Bélgica, Inglaterra, Itália, além do Japão, Canadá, Estados Unidos, etc.

⁹⁷ Ver *Taxing energy use* (2013, p. 3, tradução nossa).

de licenças negociáveis, e a eliminação dos ineficientes subsídios dos combustíveis fósseis.”

Em outro trabalho, a OCDE⁹⁸ destaca a hesitação dos economistas quanto à concessão de subsídios ligados à energia para solução de problemas do meio ambiente:

Em primeiro lugar, as despesas fiscais e os subsídios podem induzir o consumo adicional de bens ou serviços prejudiciais ao meio ambiente através da redução de custos. Ao diminuir o custo médio (ou o custo, após os impostos para o consumidor), eles podem fornecer incentivos perversos no que diz respeito à produção e consumo e, portanto, para a poluição; Em segundo lugar, os subsídios são difíceis de projetar para induzir novas ações. A maioria dos subsídios premia as atividades que teriam sido realizadas, mesmo sem a sua presença, tornando-se ineficaz;

Por fim, o direcionamento do instrumento político é menos preciso. Como existem inúmeras razões que levam à redução do comportamento ambientalmente prejudicial, a precisão na decisão do que subsidiar pode ser difícil.

b) Segunda Fase, de 1990 a 2002

Esse período ficou caracterizado como uma fase de concretas implantações tributárias ambientais, principalmente nos países do norte europeu (Suécia, Finlândia, Alemanha, Dinamarca, Noruega, Reino Unido, etc.), embora países como Grécia, Espanha, Portugal e Irlanda tenham enfrentado grande oposição para qualquer tipo de harmonização com relação à tributação ambiental.

c) Terceira Fase, de 2003 até a data de avaliação do autor [2006]

Esse período se caracteriza como o mais positivo. Depois de onze anos de debate, a Comissão Europeia efetuou uma proposta com a tributação mínima que deveria ser respeitada para os produtos energéticos. Nesse período também, em 2005, a Europa dava os primeiros passos para a implantação do Regime Comunitário de Licenças de Emissão da União Europeia, em respeito ao Protocolo de Kyoto.

É válido dizer que, a despeito da crise econômica que passa, a União Europeia, como conjunto de países⁹⁹, ainda representa o primeiro mercado consumidor no mundo; possui grande população e preocupação ambiental, tendo ratificado o Protocolo de Kyoto.

Como menciona o endereço eletrônico desta entidade¹⁰⁰,

a União Europeia foi criada com o objectivo de pôr termo às frequentes guerras sangrentas entre países vizinhos, que culminaram na Segunda Guerra Mundial. A partir de 1950, a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço começa a unir económica e politicamente os países europeus, tendo em vista assegurar uma paz duradoura". [...] em 1957, o Tratado de Roma institui a Comunidade Económica Europeia (CEE) ou "Mercado Comum".

⁹⁸ Ver *Taxation, Innovation and the Environment* (2010, p. 138, tradução nossa).

⁹⁹ Os países que fazem parte da União Europeia na presente data são: Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Reino Unido (Inglaterra, País de Gales, Escócia e Irlanda do Norte), República Tcheca, Romênia, Suécia. EUROPA. Países Membros. Bruxelas. União Europeia. Países. Disponível em: <http://europa.eu/about-eu/countries/index_pt.htm>. Acesso em: 23 maio 2013.

¹⁰⁰ EUROPA. A história da União Europeia. Bruxelas. Disponível em: <http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_pt.htm>. Acesso em: 22 maio 2013.

Portanto, foi a partir da Comunidade Europeia do Carvão e Aço (1950), uma entidade ligada à energia, que se deu a estruturação da atual União Europeia; posteriormente o Tratado de Roma (1957) instituiu a Comunidade Europeia.

De acordo com Herrera Molina (2000, p. 20-21), a doutrina aludia a certos preceitos de tal tratado como os que permitiam a aproximação dos ordenamentos nacionais como os relativos ao mercado comum, o exercício de poderes gerais e residuais da então Comunidade Europeia em relação à referência da melhora do nível de vida e o desenvolvimento harmonioso das atividades econômicas. Com a Ato Único Europeu de 1986, se atribuíram às instituições comunitárias competências expressas em matéria de meio ambiente; pelo art. 130-R do referido documento, se assumiu expressamente o princípio “quem contamina paga”, reforçado posteriormente pelo tratado de Maastricht de 1992.

Desde o início da instituição da Comunidade Europeia os países europeus convivem com as diretivas e decisões comunitárias e seus ordenamentos constitucionais internos. Busca-se constantemente harmonia¹⁰¹ entre o ordenamento comunitário e os sistemas tributários nacionais. Como lembra Rozas Valdés (2001, p. 75), uma das bases do edifício comunitário europeu é a configuração dos mercados energéticos, mas a harmonização dos tributos que gravavam a energia no início da Comunidade não tomava corpo. A Diretiva Europeia¹⁰² relacionada à tributação da energia é a 2003/96/CE¹⁰³.

Interessante destacar partes do texto da mencionada diretiva:

(3) O bom funcionamento do mercado interno e a realização dos objectivos das outras políticas comunitárias exigem a fixação de níveis mínimos de tributação a nível comunitário para a maioria dos produtos energéticos, incluindo a eletricidade, o gás natural e o carvão.

(4) A existência de importantes diferenças entre os níveis nacionais de tributação da energia aplicados pelos Estados-Membros poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno.

(5) A fixação a níveis adequados das taxas mínimas comunitárias pode permitir reduzir as actuais diferenças entre os níveis nacionais de tributação.

[...]

(7) Como parte signatária da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as Alterações

¹⁰¹ Sobre as competências comunitárias sobre a tributação ambiental, ver Herrera Molina (2001); e Herrera Molina e Carbajo Vasco (2005).

¹⁰² “As directivas europeias fixam os objetivos a atingir pelos Estados-Membros, delegando nestes a escolha dos meios para o fazer. Podem ter como destinatários um ou vários Estados-Membros ou a totalidade destes. Para que os princípios estabelecidos nas directivas produzam efeitos ao nível do cidadão, o legislador nacional tem de adoptar um acto de transposição para o direito nacional dos objectivos definidos na directiva. As directivas prevêm uma data-limite para serem transpostas para o direito nacional: os Estados-Membros dispõem, para a transposição, de uma margem de manobra que lhes permite ter em consideração as especificidades nacionais. A transposição deve ser efectuada no prazo estabelecido na directiva. As directivas são utilizadas para harmonizar as legislações nacionais, nomeadamente com vista à realização do mercado único (por exemplo, as normas relativas à segurança dos produtos).” EUROPA. Aplicação do Direito da União Europeia — Directivas. Disponível em: <http://ec.europa.eu/eu_law/directives/directives_pt.htm>. Acesso em: 23 maio 2013.

¹⁰³ EUROPA. Diretiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de Outubro de 2003 que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade. Jornal Oficial da União Europeia. Bruxelas. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:PT:PDF>>. Acesso em 23 maio 2013.

Climáticas, a Comunidade ratificou o Protocolo de Quioto; a tributação dos produtos energéticos e, sendo o caso, da electricidade constitui um dos instrumentos disponíveis para a consecução dos objectivos do Protocolo de Kyoto.

[...]

(9) Deverá ser concedida aos Estados-Membros a necessária flexibilidade para definirem e aplicarem políticas adaptadas aos contextos nacionais.

(10) Os Estados-Membros desejam introduzir ou manter diferentes tipos de impostos sobre os produtos energéticos e a electricidade, devendo para o efeito ser-lhes permitido respeitar os níveis de tributação mínimos comunitários entrando em linha de conta com a totalidade dos impostos indirectos que tenham decidido cobrar (excluindo o IVA).

(11) Cada Estado-Membro é livre de decidir que disposições fiscais aplicará para pôr em prática o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade, bem como de decidir não aumentar para o efeito a sua carga fiscal global se considerar que a implementação deste princípio de neutralidade fiscal poderá contribuir para a reestruturação e modernização dos seus regimes fiscais, incentivando comportamentos conducentes a uma maior protecção do ambiente e a uma utilização acrescida do factor trabalho.

(12) Os preços da energia constituem elementos fundamentais das políticas comunitárias nos domínios da energia, dos transportes e do ambiente.

[...]

(17) Importa fixar níveis mínimos comunitários de tributação diferenciados em função da utilização dos produtos energéticos e da electricidade.

(18) Os produtos energéticos utilizados como carburante para determinadas finalidades industriais e comerciais e os utilizados como combustíveis de aquecimento são normalmente tributados a níveis inferiores aos aplicáveis aos produtos energéticos utilizados como carburante.

[...]

(24) Convém permitir aos Estados-Membros a aplicação de determinadas outras isenções, ou de níveis reduzidos de tributação, sempre que tal não prejudique o bom funcionamento do mercado interno nem implique distorções da concorrência.

Em razão de tais dispositivos, pode-se argumentar que os países membros da União Europeia possuem certa liberdade para decidir sobre as disposições fiscais internas a adotar sobre a energia, embora tenham que respeitar valores mínimos da tributação para o setor energético para o bom funcionamento do mercado europeu. Existem também previsões de isenções e reduções dos níveis de tributação estabelecidos no Anexo II da presente Diretiva.

É importante lembrar ainda que as competências são partilhadas entre a União e os Estados-Membros Europeus relativamente ao ambiente e à energia (art. 4º, 2, "e" e "i" do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia).

Conforme informa Soares (2012, p. 39-40), em fevereiro de 2011 o Conselho Europeu reafirmou o objetivo da União Europeia em reduzir o gás de efeito estufa de 80 a 95% até o ano de 2050 em comparação ao ano de 1990. Em razão desse fato, em abril de 2011 a Comissão Europeia efetuou uma Proposta de Revisão¹⁰⁴ da Diretiva 2003/96/CE, uma vez que a tributação da energia é um importante instrumento para atingir tais objetivos ambientais.

¹⁰⁴ EUROPA. Proposta de Revisão da Diretiva 2003/96/CE — Tributação da energia. Bruxelas: 2011. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0169_/com_com\(2011\)0169_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0169_/com_com(2011)0169_pt.pdf)>. Acesso em: 24 maio 2013.

5.2.1 Alemanha

O caso alemão atesta os resultados positivos que uma Reforma Tributária Verde bem conduzida pode trazer.

Herrera Molina (2002, p. 305-306) escreve que, embora existissem preocupações ambientais na Alemanha e propostas de Reforma Fiscal Ecológica Global, o legislador se limitou a introduzir de forma fragmentária alguns tributos ecológicos e elementos ambientais em tributos ordinários e, efetivamente, no fim da década de 1990 é que ocorreu uma intensificação da Política Tributária Ambiental ao se aprovar a Lei de Incorporação à Reforma Fiscal Ecológica, em 24 de março de 1999.

Neste sentido, Adolf (2013, p. 82-87) analisa o conjunto de medidas sobre a tributação ambiental realizada na Alemanha em 1999, com relação a quatro possíveis efeitos dos impostos ambientais na época:

- o primeiro efeito consistia em encarecer determinados bens e algumas atividades que, dentro do contexto alemão, vem a significar “grava o que queimas, não o que ganhas”;
- o segundo fazia referência ao efeito potencial derivado da distribuição, direta ou indireta, dos ingressos adicionais e supunha, antes de tudo, o objetivo de estabilizar o sistema de Previdência Social alemão e reduzir de forma significativa os custos trabalhistas;
- o terceiro se relacionava à criação de emprego e à ecoinovação como possíveis resultados desse processo;
- e por último, uma reforma fiscal ambiental eficaz também resultaria em uma série de benefícios para o meio ambiente, como, por exemplo, redução das emissões de gás carbônico;

Na época os estados membros europeus sustentaram o compromisso para alcançar resultados em 2020: redução de gás de efeito estufa em 20% com relação ao ano de 1990, economia energética em 20% e uso de 20% do total energético em energias renováveis.

Lembra ainda a autora acima que a reforma fiscal verde foi consequência de uma crise. Quando o *Bundestag* alemão (Câmara Baixa), portanto, de âmbito nacional, aprovou a Lei de Introdução da Reforma Fiscal Ambiental, em 24 de março de 1999, a economia alemã atravessava uma situação econômica preocupante.

Dez anos após a Reunificação alemã, o custo da integração era enorme.

Os custos trabalhistas haviam crescido em 12%, reduzindo a competitividade alemã, com taxas de desemprego em 10%.

Para fazer frente a esses desafios e aos compromissos ambientais assumidos anteriormente, o governo alemão implantou entre 1999 e 2003 uma série de incrementos significativos, ainda que graduais, nos impostos sobre combustíveis em cinco fases, na forma de um acréscimo de:

- 31% no imposto sobre a gasolina; 48% sobre o diesel; 50% sobre os combustíveis sobre

calefação; 100% sobre o gás natural (em 2003).

E introduziu-se um novo imposto sobre a eletricidade, começando com um cêntimo por kW/h, aumentado anualmente em 0,25 cêntimos por kW/h a partir de 2003.

Os primeiros resultados arrecadaram o equivalente a 0,9% do PIB. Tal valor permitiu a redução das contribuições para a Previdência Social.

Foram criados 250 mil novos empregos no novo setor da economia ecológica, relacionados principalmente com o setor das energias renováveis; houve entre 1999 e 2010 uma redução de 3% nas emissões de gás carbônico, ou seja, realmente ocorreu um duplo dividendo neste sentido.

Hoje as contribuições para a Previdência Social são recolhidas e divididas aproximadamente meio a meio para empresário e empregado. A taxa de contribuição ao fundo de pensões foi reduzida em 1,7% depois da implantação da tributação ecológica.

Ademais, 10% dos ingressos são utilizados para a consolidação fiscal e 1% para energias renováveis.

O custo administrativo foi de 0,13% do total de ingressos; mais baixo que os custos sobre o imposto de renda e sobre o imposto sobre o valor agregado.

A Reforma Tributária Verde Alemã, que antes fora duramente criticada pela oposição, tornou-se aceita politicamente por todos os partidos.

Em 2005, o governo alemão introduziu um tributo sobre veículos pesados em autopistas e, depois do acidente nuclear em Fukushima (2011), foi implantado um novo imposto sobre o combustível nuclear.

Tal imposto faz parte do chamado programa *Energiewende*¹⁰⁵ orientado a abandonar por completo a energia nuclear até o ano de 2050, sendo que a Alemanha terá que produzir quase toda sua eletricidade sem o uso de gás, óleo e carvão, trocando 80% dessa energia por fontes renováveis.

Introduziu-se também um imposto sobre a aviação ao tempo que todos os tipos benefícios de energia para a indústria foram reduzidos para restringir as subvenções nocivas ao meio ambiente.

Adolf (2013, p. 91-98) ainda lembra que os governos da Europa necessitam gerar ingressos para saldar suas dívidas e reduzir o déficit. Ao mesmo tempo, pretendem incentivar os gastos por parte dos consumidores a fim de reativar o crescimento e conseguir que se volte a ter movimentos de capital econômico. Uma resposta a esse dilema tem sido a austeridade, embora se note que o debate esteja se voltando para medidas que estimulem o crescimento, em lugar de se reduzir unicamente o gasto. A Alemanha é um bom exemplo de êxito na implantação da tributação ambiental e deve seguir avançando por esse caminho e ampliar seu âmbito, segundo a autora.

¹⁰⁵ Em tradução livre: “troca de energia”.

Görres (2006, p. 213) forneceu outros dados positivos acerca da Reforma Tributária Verde na Alemanha:

- na primeira metade de 2001 houve um decréscimo de 12% e de 8% em 2000 na utilização do petróleo comparado ao ano de 1999;
- decréscimo de 2% na utilização de diesel na primeira metade de 2001, comparado ao ano de 1999;
- a utilização das energias renováveis tem crescido desde a implantação da tributação ecológica. A Alemanha tornou-se líder no setor da energia eólica e exportador de tecnologia sobre esse tipo de energia e também do setor de energias alternativas;
- o número de passageiros ferroviários aumentou significativamente;

Esse autor considera ainda que a Reforma Tributária Verde alemã deve ser melhorada com leis mais simples, menos burocracia, lacunas e exceções e uma avaliação dos grandes subsídios¹⁰⁶ antiecológicos. Nota ainda que, embora apresente resultados positivos, a indústria não reconhece o alívio proporcionado pela reforma e continua a contestá-la.

Importante atualizar algumas informações sobre a tributação da energia na Alemanha com base nos estudos da OCDE¹⁰⁷:

Nos transportes, biogasolina e biodiesel são geralmente tributados às mesmas taxas como gasolina e diesel. No entanto, um reembolso parcial do imposto de consumo sobre o biodiesel puro e óleo vegetal, até o final de 2012, será fornecido se a cota nacional de biocombustíveis for cumprida. Além disso, alguns biocombustíveis inovadores serão isentos de impostos até o final de 2015. As isenções estão previstas para combustíveis utilizados na navegação doméstica e aviação. Os usos industriais de combustíveis são geralmente tributados. A restituição é aplicada para gás de petróleo liquefeito (GPL), gás natural e consumo de diesel na indústria e na agricultura. São previstas isenções para o carvão, gás natural e óleo combustível pesado usado em alguns processos intensivos em energia.

Produtos energéticos utilizados para gerar eletricidade não são tributados, para usinas com capacidade maior que dois megawatts. Em usinas com uma capacidade menor que dois megawatts, os produtos energéticos ainda não são tributados quando certos requisitos de geração são cumpridos.

No que diz respeito ao processo de aquecimento e combustíveis, os impostos diferem amplamente de acordo com a sua utilização.

O consumo de combustível residencial é tributado à taxa normal. Para o consumo industrial, vários reembolsos e isenções podem ser aplicados. Quase metade da utilização do gás natural é

¹⁰⁶ Os subsídios alemães na tributação da energia podem ser vistos em *Taxing energy use* (2013, p. 108).

¹⁰⁷ Ver *Taxing energy use* (2013, p. 107).

isenta (se usado em certos processos industriais intensivos em energia) ou tributados à taxa reduzida (na indústria e agricultura). O diesel também desempenha um papel relevante tanto em termos de uso de energia e emissões de gás carbônico, com um reembolso parcial para o uso industrial e agrícola. Os combustíveis utilizados na transformação de energia são tributados como são as energias renováveis e de biomassa.

6 POSSIBILIDADES E PROPOSIÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL DA ENERGIA NO BRASIL

Esse trabalho não tem a pretensão em indicar particularmente quais seriam as atividades e fontes da energia mais adequadas para se encetar a tributação ambiental. Tarefa mais complicada ainda seria analisar todo o espectro da tributação ambiental.

O Brasil carece de estudos oficiais a respeito de externalidades¹⁰⁸, metodologias, de viabilidade técnica, de custos e benefícios, das respostas econômicas dos agentes, de conhecimento administrativo e legislativo, e talvez, ademais, realmente o país não conte com a vontade política e grande apoio pela conscientização popular sobre o tema. Todas essas carências, porém, podem ser supridas.

Entende-se, porém, que existiriam dois caminhos a trilhar perante todas as informações até agora reunidas:

1º A Reformulação do Sistema Tributário Nacional para a inserção de um novo tributo ecológico

Como já visto, não se concorda com a ideia de que o sistema tributário nacional não possa albergar um tributo fiscal ambiental.

Já se disse que a inserção de um novo imposto ecológico seria legitimado pela proteção ambiental, respeitando-se as chamadas cláusulas pétreas da Constituição (art. 60, § 4º), com previsão na chamada competência residual da União, art. 154, I, desde que eventual imposto seja não cumulativo e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição, atendida ainda as condições de mínimo existencial e não confisco. As competências constitucionais já estabelecidas não seriam ofendidas.

Qualquer teoria normativa que venha a afastar essa possibilidade acerca do tema não é válida

¹⁰⁸ Para incorporar informações técnicas ao presente estudo, entrou-se em contato com o Ministério das Minas e Energia questionando-o a respeito dos impactos ambientais relativos à exploração de petróleo e gás no Brasil. O referido Ministério respondeu que “relatórios de impactos ambientais sobre a exploração de petróleo e gás, eles não são elaborados pelo MME, sendo elaborados pelo empreendedor sob sua responsabilidade por meio de consultoria especializada, no âmbito do licenciamento ambiental. Esses relatórios encontram-se no site do IBAMA para pesquisa no link <http://www.ibama.gov.br/licenciamento/>”.

caso não venha a observar estas premissas. Seria um esforço argumentativo inócuo afastar a tributação ambiental baseada nas já conhecidas competências constitucionais, ao lado de suas respectivas hipóteses de incidência, pois estão baseadas na legitimação fiscal e não extrafiscal, com exceção de alguns tributos extrafiscais como os Impostos de Importação e Exportação que, mesmo assim, possuem notas de interesse econômico ao modularem o fluxo de mercadorias conforme o interesse do mercado nacional.

O problema é que a visão teórica nacional tributária ainda se concentra nas mesmas premissas fiscais de arrecadação postas à disposição do Estado e não na legitimação ecológica. Pouco (quando nada) observa os princípios e métodos de outras áreas do conhecimento jurídico como o econômico e o ambiental. Tal visão tradicional nacional ainda carrega, muitas vezes, matizes liberais, da primeira geração de direitos individuais (direitos econômicos, de liberdade absoluta frente aos interesses coletivos) que não abrem espaço para elementos extrafiscais, finalidades da tributação, princípios coletivos, solidários ligados aos direitos de terceira geração como os direitos ambientais.

Além disso, há um distanciamento da realidade dos fatos na tradicional análise jurídica. A limitação do descritivismo da regra jurídica não abre espaços para o exame dos efeitos práticos das regras que são extremamente necessários no âmbito do Direito Ambiental, por exemplo. O plano abstrato (que independe da realidade) compromete um exame mais amplo das necessidades reais.

Concorda-se com Ávila (2012b, p. 640) ao afirmar que:

A transposição desse modelo ao Direito Tributário [a qual interessa sobretudo a estrutura lógica da regra jurídica e a sua consistência jurídica abstrata] conduz a desconsideração de vários elementos sob o argumento de que eles não são jurídicos, como é o caso do ônus econômico da tributação (e a discussão sobre a classificação dos impostos em diretos e indiretos, reais e pessoais), da tributação extrafiscal (e o debate sobre as finalidades políticas e econômicas da tributação), da capacidade econômica (e o exame do mínimo existencial), da eficiência e da praticabilidade administrativas [...].

Já se mostrou e se entende que a capacidade contributiva deve passar pelo aspecto econômico que envolve a capacidade de pagar do contribuinte, mas também e, principalmente agora, pelo aspecto restitutivo dos recursos ambientais que por sua vez, se vincula ao laço de solidariedade e responsabilidade social explicitados neste trabalho. Aqueles que usufruem da natureza e em certa medida a danificam devem arcar com estas externalidades em benefício daqueles que não usufruíram em um quadro aceitável de atividades lícitas.

Ora, apenas para dar um exemplo, um tributo que poderia ser pensado nesse sentido seria aquele relacionado à emissão de gás carbônico, sendo não cumulativo e com base de cálculo distinta das bases já existentes. Esse tributo poderia ser elaborado a partir da composição de diversas informações como as fontes de energia utilizadas, impactos ambientais, dentre tantas outras variáveis.

Porém e de fato, e como já dito, a dificuldade de implantação passaria pela falta de

informações, metodologias, estrutura administrativa e principalmente vontade e apoio popular para o tema.

Mas como o presente trabalho cuida do aspecto jurídico do tema, não se nota neste quadro, óbice para tanto. Mas há que ultrapassar, de fato, os obstáculos já expostos.

2º A inserção de elementos extrafiscais nos tributos já existentes

Já se afirmou em linhas anteriores que, diante dos raciocínios desenvolvidos, não se pode afirmar qual seria a espécie tributária “mais” adequada para a tributação ambiental: impostos, taxas ou contribuições de melhoria. De pronto, assevera-se que todas elas podem ser adequadas caso se leve em conta não apenas o aspecto individual ou econômico, mas os direitos e obrigações solidárias.

De qualquer modo, e para a realidade brasileira, considerando-se ainda as experiências internacionais, o principal tributo que deveria receber notas de tributação ecológica seria o ICMS, desde que fosse orquestrada sua harmonização em caráter nacional mediante lei complementar. A razão principal é que o ICMS incide sobre o consumo de bens e está presente em todas as atividades que envolvem energia (extração, geração, transporte, transmissão, distribuição, consumo) — que é, aliás, principal foco da tributação ambiental em outros países. E naturalmente, é um dos impostos que incide diretamente sobre a energia conforme previsão constitucional (art. 155, §3º). Suas hipóteses de incidência poderiam estabelecer diversas distinções que levassem o contribuinte a escolher entre situações que fossem mais benéficas para o meio ambiente.

Mas apresentem-se proposições concretas.

- as alíquotas do ICMS sobre o consumo de combustíveis renováveis e não renováveis (entre o álcool e a gasolina, por exemplo) deveriam ser diferenciadas de modo ainda mais amplo do que hoje existe;

- a tributação de uma determinada mercadoria comercializada deveria levar em conta a eficiência energética do referido produto, como veículos, aparelhos eletrodomésticos, etc.;

- também as atividades de transporte de mercadorias (incidência do ICMS sobre o frete) deveria levar em conta o tipo de energia envolvida na prestação do serviço.

Enfim, o ICMS poderia acolher inúmeras hipóteses para atender ao desiderato da proteção ambiental.

Ainda no âmbito dos impostos outras propostas podem ser apresentadas:

- a tributação do IPI poderia possuir alíquotas que observassem os processos produtivos, os materiais empregados, as tecnologias de produção, o descarte e a reciclagem ambientalmente corretos ligados à energia;

- o Imposto de Renda das empresas poderia ser repensado, tendo-se em conta as atividades e preocupações ambientais das empresas;

- O IPVA poderia ter sua incidência voltada para carros menos poluidores.

Claro que todas as propostas passam pelas dificuldades antes expostas (estatísticas, metodologias, conhecimentos técnicos e mensuração de impactos) mas que não devem ser encaradas como obstáculos definitivos.

Pode-se afirmar que, das espécies tributárias, o imposto por sua abrangência no Brasil (como no caso do ICMS que é um imposto sobre consumo, ou mesmo o IPI, o IPVA) pode ser o mais indicado para receber elementos para uma reforma tributária verde, pois possuiria a instrumentalidade para indicar condutas em todas as atividades empresariais não só ligadas à energia.

Esse mecanismo flexível de indução não está fortemente presente nas taxas e contribuições de melhoria. Ademais, as taxas e contribuições de melhoria não representam grandes valores de arrecadação.

As taxas por seu poder de polícia funcionam basicamente como elementos de controle estatal frente às atividades poluentes, impedindo ou permitindo tais atividades. Não há, na realidade, uma graduação dentro do tolerável para que o empresário, por exemplo, opte por uma determinada conduta. Ou se aceita ou não se aceita algum empreendimento.

Já no caso das taxas de serviço e as contribuições de melhoria (valorização de imobiliária decorrente), estas estão vinculadas às contraprestações estatais imediatas. Isso implica em iniciativas concretas por parte do Estado, e não do sujeito passivo envolvido no quadro social. As iniciativas, as escolhas dos indivíduos e dos grupos econômicos e sociais ficam à mercê da atividade contraprestacional estatal. O que se quer dizer é que a decisão, ou o poder de escolha existente por parte dos indivíduos e grupos (existente no caso dos impostos), não está presente no caso das taxas e contribuições de melhoria; não é de iniciativa dos sujeitos passivos.

Nesse passo deve ser dito ainda que, caso inicial e efetivamente se aumente a carga tributária dos tributos sobre energia para fins ecológicos, as contribuições, os elementos parafiscais, os encargos, todos devem ser reavaliados, diminuídos e eliminados, pois pouco espaço abrem para a indução de condutas, característica possível no caso dos impostos.

Há que se ter em mente, porém, que a tendência da arrecadação tributária ecológica é diminuir ao longo do tempo. Para que esse problema não se agrave ao longo do tempo é necessário o monitoramento constante por parte do Estado, agindo na modulação e no controle da arrecadação tributária.

Regra geral, portanto, os tributos no Brasil, ao lado de sua função fiscal de arrecadação, deveriam atender à finalidade ecológica no sentido de consolidar a matriz energética nacional, contando com as fontes renováveis de energia como hidroeletricidade, eólica, biocombustíveis, em detrimento dos combustíveis não renováveis de origem fóssil ou nuclear, por questões não apenas

ambientais, mas de segurança, embora essa última fonte de energia não seja utilizada significativamente no Brasil.

7 CONCLUSÕES

O presente estudo observou o seguinte problema: há uma carência de normas extrafiscais ambientais tanto no âmbito dos comandos constitucionais como no infraconstitucional, e não apenas relacionada à energia. O ordenamento tributário brasileiro preocupa-se, basicamente, com a arrecadação e pouco com a proteção do ambiente.

Observa-se, ainda, nesse quadro de insuficiências de normas extrafiscais tributárias e carência de elementos éticos normativos solidários, uma visão doutrinária tradicional apegada ainda ao descritivismo da norma com distanciamento dos princípios advindos de outras áreas jurídicas como a ambiental e dos direitos de segunda e terceira gerações.

A tradicional doutrina tributária brasileira desenvolve seus estudos por meio da descrição do texto positivado, examinando a quadro das competências constitucionais tributárias (e suas respectivas hipóteses de incidências, tendo como fundamento jurídico a cobertura dos gastos públicos) que dão suporte ao Estado Fiscal ou de Arrecadação, e acaba concedendo pouco espaço ao estudo da Extrafiscalidade Ambiental (cujo fundamento jurídico se estabelece pela proteção ambiental), principalmente quando são invocados princípios como o da Solidariedade — princípios que, por razões ontológicas, não se submetem à descrição.

O que se buscou foi demonstrar a possibilidade de se pensar em um novo quadro constitucional tributário brasileiro pela extrafiscalidade ambiental sob a luz do princípio da solidariedade e das experiências internacionais, principalmente na seara da energia.

Foram então contestadas, ao longo de todo trabalho, hipóteses como o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, falta de previsão constitucional expressa para a criação de um tributo ecológico devido às competências tributárias existentes, impossibilidade de tributação ambiental como sanção de ato ilícito, desrespeito à liberdade e propriedade, para se chegar dedutivamente a conclusões e casos concretos.

- A primeira conclusão a que se chegou é que é necessário que o estudo Direito Tributário seja permeável aos princípios e métodos de outras searas jurídicas.

- A segunda conclusão diz respeito ao meio ambiente e à extrafiscalidade.

A natureza jurídica do meio ambiente é difusa (indivisível); não é um bem público e muito menos privado; é um bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida.

Por intermédio de um componente econômico, o Direito Tributário passa a ter a instrumentalidade necessária para buscar alternativas que visem induzir pessoas, empresas, a

coletividade, enfim, a desenvolverem condutas sociais que sustentem a qualidade de vida pela proteção ecológica. Referida instrumentalidade é dada pela extrafiscalidade.

A extrafiscalidade ambiental pode modular a carga tributária incidente sobre determinadas atividades econômicas para que se possa proteger o meio ambiente. O art. 225 da Constituição Brasileira dá suporte a este raciocínio;

- A terceira conclusão: os princípios do poluidor pagador; da permissividade; da precaução e da prevenção; e do progresso ecológico são princípios relacionados ao meio ambiente que projetam os objetivos da tributação ambiental;

Apenas pelos estudos da Ética e dos Valores pôde-se chegar a acolher os princípios aqui mencionados, além do princípio da solidariedade que, como já se disse, deve amalgamar o aspecto econômico-tributário e o aspecto ambiental no universo das regras jurídicas;

- A quarta conclusão obtida foi extraída a partir de dados estatísticos. O Brasil está em uma situação um pouco mais confortável ao se examinar o uso das fontes de energias renováveis frente às não renováveis. Mas isso não implica dizer que o perfil da matriz energética não possa ser melhorado. Todos os meios devem contribuir para se promover uma matriz energética mais limpa. A instrumentalidade tributária está inserida neste contexto;

- A quinta conclusão a que se chegou: o princípio da solidariedade fundamenta a tributação ambiental, ao corrigir externalidades pelo laço da responsabilidade social;

- A sexta conclusão diz respeito ao exame eminentemente jurídico tributário para o caso brasileiro.

Foram contestadas as hipóteses que se consideraram mais importantes que acabam por afastar a implantação da tributação ambiental no Brasil, não só no âmbito da energia.

- A sétima conclusão foi obtida a partir da análise das experiências internacionais da tributação ambiental e entendeu-se que a análise jurídica deve estar apoiada em experiências catalogadas em outros países.

Como já se disse, a existência de reformas tributárias verdes em outros países não obriga que o Brasil também assim proceda. Porém, existem experiências exitosas, como o caso da Alemanha que poderiam ser adaptadas ao Brasil.

- A oitava conclusão diz respeito às proposições expostas neste trabalho.

Entendeu-se que um tributo sobre a emissão de gás carbônico seria um novo tributo ecológico que poderia ser implantado no Brasil.

Ademais, o principal tributo que deveria receber notas de tributação ecológica seria o ICMS, desde que fosse orquestrada sua harmonização em caráter nacional mediante lei complementar. A razão principal é que o ICMS incide sobre o consumo de bens, está presente em todas as atividades

que envolvem energia (extração, geração, transporte, transmissão, distribuição, consumo) que é, aliás, principal foco da tributação ambiental em outros países. E, naturalmente, é um dos impostos que incidem sobre a energia conforme previsão constitucional (art. 155, §3º). Suas hipóteses de incidência poderiam estabelecer diversas distinções que levassem o contribuinte a escolher entre situações que fossem mais benéficas para o meio ambiente.

Enfim, o tema da reforma tributária no Brasil deve envolver todos os agentes políticos, econômicos e acadêmicos.

Não se pode admitir que um tema tão relevante, porém, fique limitado à análise puramente teórica doutrinária; daí a inserção de experiências internacionais destacadas neste texto.

As necessidades estatais demandam recursos e essa é a finalidade principal de qualquer sistema tributário. Mas, modernamente, tais sistemas podem conter oportunas ferramentas que visam induzir condutas benéficas de proteção ecológica, pela chamada extrafiscalidade ambiental. E a energia, nesse contexto, pelo fato de estar presente em todas as atividades humanas, representar grande parte dos recursos ao Estado com sua tributação e ainda impactar a natureza de forma negativa, caso seja indevidamente utilizada, é tema central em qualquer debate.

Pela análise constitucional e pelas experiências internacionais aqui expostas, chega-se à conclusão que além de oportuna, uma reforma tributária nacional com preocupação ambiental é necessária e urgente, não apenas pelo mero aspecto ambiental que a legitima, mas pelo chamado duplo dividendo: resultados financeiros e ambientais, além do caráter de inovação e de oportunidade empresarial relacionados a chamada Hipótese de Porter no texto tratada, refletindo na evolução tecnologia e econômica nacional .

Naturalmente que, para fins de uma reforma tributária, deve existir o exame de todo o quadro jurídico tributário. Mas não se propõe aqui, repita-se, o mero aumento de arrecadação pela tributação ambiental na seara da energia. Há que existir um exame dos encargos na área de energia, cobranças parafiscais, contribuições sociais e trabalhistas para que se possa neutralizar um eventual aumento de arrecadação pela tributação ambiental. Mas, ao lado de tal reforma no âmbito ambiental, também devem ser vistos os tributos ligados ao patrimônio e renda daqueles que mais poderiam contribuir para que se percebesse no Brasil a implantação de justa distribuição da carga tributária.

Conclusivamente se afirma: é possível se pensar em um novo quadro tributário brasileiro pela extrafiscalidade ambiental sob a luz do princípio da solidariedade e das experiências internacionais. A tributação da energia, em decorrência desta afirmação, deve ser observada de maneira obrigatória.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADOLF, *Constance*. *De contrapartida financiera a oportunidad; de visión a concreción: La reforma fiscal*

medioambiental en Alemania y las oportunidades para la coordinación europea. In: ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy; LARREA BASTERRA, Macarena (Coord.). **Energía y tributación ambiental.** Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 81-98.

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito Romano.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMATUCCI, Andrea . **L'ordinamento Giuridico Finanziario.** 6. ed. Napoli: Jovene, 1979.

_____. *Qualità dela vita, interessi diffusi e capacità contributiva.* **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza dele Finanze,** Milão, ano XXXIV, n. 3, p. 351-415, set. 1975.

ARAGÃO, Alexandra. Direito Constitucional do Ambiente da União Europeia. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2007. p. 11-55.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012b.

AYOO, Collins; JAMA, Mohamed A. *Environmental Taxation in Kenya.* In: STERNER, Thomas (Ed.). **The Market and the Environment.** Northampton: Edward Elgar, 1999. p. 301-318.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; VARELLA, Ana Luisa Tavares Nobre. A inconstitucionalidade da exigência do ICMS sobre a atividade de extração do petróleo, nos moldes pretendidos pelo Estado do Rio de Janeiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira; CATÃO, Marcos André Vinhas. (Coord.). **Tributação no Setor do Petróleo.** São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 301 - 321.

BECHO, Renato Lopes. A Discussão sobre a Tributabilidade de Atos Ilícitos. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n. 172, p. 86-111, jan. 2010.

BEDER, Sharon. **Energia y Poder — La lucha por el control de la electricidad en el mundo.** Cidade do México: FCE, 2005.

BENJAMIN, Herman Antônio. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição Brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2007. p. 57-136.

BILBENY, Norbert. *Igualdad y principio de solidaridad.* **Revista de Ciencias Sociales,** Barcelona, Separata de Fundación Sistema, n. 92, p. 117-122, set. 1989.

BITTAR. **Metodologia da pesquisa jurídica. Teoria e prática da monografia para os cursos de Direito.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. (Coord.). **Tributação no Setor Elétrico.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

BOUGLÉ, Célestin. **Le Solidarisme.** Paris: V. Giard & E. Brière, 1907.

BOURGEOIS, Léon. *Essai d'une philosophie de la solidarité*. Paris: Alcan, 1902.

CABO MARTÍN, Carlos de. *Teoría Constitucional de la Solidaridad*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

CALLEJA MEDIANO, Miguel F. *La imposición medioambiental en España en el marco energético*. In: ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy; LARREA BASTERRA, Macarena (Coord.). *Energía y tributación ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 155-167.

CAMPOS, Clever. *Curso Básico de Energía Eléctrica*. Rio de Janeiro: Synergia, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPANO, Raffaele Perrone. *L'imposizione e l'ambiente*. In: Amatucci, Andrea (Dir.). *Trattato di Diritto Tributario*, v. i, t. 1. Padova: CEDAM, 1994. p. 449-514.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Lejus, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Direito Tributário — Linguagem e Método*. 3. ed. Rio de Janeiro: Noeses, 2009.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Incidência do ICMS no momento da extração do petróleo. (In)constitucionalidade da lei estadual (RJ) n. 4.117/2003. In: ROSADO, Marilda. *Estudos e Pareceres do Petróleo e Gás*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 531-542.

CHICO de la CÁMARA, Pablo (Dir.); RUIZ GARIJO, Mercedes (Coord.). *La Fiscalidad Ambiental: Problemas actuales y Soluciones*. Cizur Menor: Civitas, 2012.

CONVERY, Frank; DUNNE, Louise; JOYCE, Deirdre. *El impuesto sobre el Carbono en Irlanda*. In: ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy; LARREA BASTERRA, Macarena (Coord.). *Energía y tributación ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 99-131.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre Tributário Ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

CO₂ Emissions from fuel combustion 2012. Paris: Agência Internacional de Energia (AIE), 2012.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de Direito Romano*. 20. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DUGUIT, Léon. *L'Etat le droit objectif et la loi positive*. Paris: Dalloz, 2003.

DURAN CABRÉ, José María; GISPERT BROSA, Cristina de. *La Tributación ambiental en España: situación actual*. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. (Dir.). *Tratado de Tributación Medioambiental*. v. II. Cizur Menor: Aranzadi, 2008. p. 1367-1410.

DURKHEIM, Émile. **Da divisão do Trabalho Social**. São Paulo: Martin Fontes, 2008.

DURO MORENO, Juan Antonio. *Emisiones de CO₂, factores explicativos y su distribución medioambiental internacional: una visión sintética*. In: URQUIZU CAVALLÉ, Ángel (Dir.); SALASSA BOIX, Rodolfo R. (Coord.). **Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa**. Barcelona: Bosch, 2013. p. 297-311.

DUSSEL, Enrique. **Ética da Libertação — Na idade da globalização e da exclusão**. Petrópolis: Vozes, 2007.

FARIAS, José Fernando de Castro. **A Origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FEITOSA, Maria Luiza de Alencar Mayer. Direito Econômico da Energia e Direito Econômico do Desenvolvimento. Superando a visão tradicional. In: FEITOSA, Maria Luiza de Alencar Mayer; PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes (Org.). **Direito Econômico da Energia e do Desenvolvimento — Ensaio Interdisciplinares**. São Paulo: Conceito, 2012. p. 25-46.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 333-353.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Curso de Direito da Energia**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto; LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *El papel de los impuestos energéticos-ambientales en la reforma del sistema fiscal español*. In: ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy; LARREA BASTERRA, Macarena (Coord.). **Energía y tributación ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 169-185.

GALLO, Franco. **Las razones del fisco — Ética y Justicia en los tributos**. Barcelona: Marcial Pons, 2011.

_____; MARCHETTI, Fabio. *I presupposti della tassazione ambientale*. **Rassegna Tributaria**, Roma, v. 2, p. 115-148, junho 1999.

GIUFFRÈ, Felice. *Libertà e Solidarietà nella prospettiva del nuovo modello “federale” di welfare*. In: PEZZINI, Barbara; SACCHETTO, Claudio. **Il Dover di Solidarietà**. Milão: Giuffrè, 2005. p. 79-92.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GÖRRES, Anselm. Environmental Fiscal Reform: Lessons from the Debate in Germany and Western Europe. In: FALCÓN Y TELLA, Ramón (Dir.). **Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006. p. 203-216.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GUTMANN, Daniel. *Droit fiscal des affaires*. 2. ed. Paris: Montchrestien — lextenso, 2011.

HEEMANN, Ademar. *Natureza e Ética*. Curitiba: Editora da UFPR, 2001.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Competencias Comunitarias sobre Fiscalidad Ambiental*. *Revista de la Unión Europea*, n. 193, Valencia, Cisspraxis, p. 73-87, fev. 2001.

_____. *Derecho Tributario Ambiental*. Madri: Marcial Pons, 2000.

_____. *Fiscalidad de los Actos Ilícitos (La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

_____. *La fiscalidad ambiental en los principales Estados de la Unión Europea*. In: YÁBAR STERLING, Ana (Dir.); HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (Coord.). *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos Económicos y jurídicos*. Madri: Marcial Pons, 2002. p. 305-314.

_____.; CARBAJO VASCO, Domingo. *Marco Conceptual, constitucional y Comunitario de la fiscalidad ecológica*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 157-234.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares, 1998.

KAYARARA, Godius. *Economic Instrument of Environmental Managment in Tanzania: The Case of Environmental Taxes*. In: STERNER, Thomas (Ed.). *The Market and the Environment*. Northampton: Edward Elgar, 1999. p. 319-330.

LARENZ, Karl. *Metodología de La Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.

LEE, Paul J.; CASTRIGANO, Renee M. *Solar Power in China*. In: YÁBAR STERLING et al (Ed.). *Market Instruments and Sustainable Economy*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2012. p. 81-92.

LEICESTER, Andrew. *Tributación medioambiental: Principios económicos y experiencia en el Reino Unido*. In: ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy; LARREA BASTERRA, Macarena (Coord.). *Energía y tributación ambiental*. Madri: Marcial Pons, 2013. p. 29-66.

LEITE, Antonio Dias. *A Energia do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LEJEUNE VACÁRCEL, Ernesto. *L'uguaglianza*. In: AMATUCCI, Andrea (Dir.). *Trattato di Diritto Tributario*, v I, *Il Diritto Tributario e le sue fonti*, t. I. Padova: CEDAM, 1994. p. 379-399.

LEROY, Marc. *L'Impôt, l'État et la société — La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Paris: Economica, 2010.

LOUREIRO, Luiz Gustavo Kaercher. *Constituição, Energia e Setor Elétrico*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2009.

LUCAS, Javier de. *El Concepto de Solidaridad*. Mexico D.F.: BFDP, 1998.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MEI, Yingdan; GAO, Li. *The option of China's carbon emission reduction methods: carbon tax or carbon emission trading?* In: YÁBAR STERLING, Ana et al (Ed.). **Market Instruments and Sustainable Economy**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2012. p. 547-558.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MELI, Marisa. **Il Principio Comunitario "Chi inquina Paga"**. Milão: Giuffrè, 1996.
- MENÉNDEZ PÉREZ, Emilio; FEIJÓO LORENZO, Andrés. **Energía y conflictos internacionales - Política, tecnología y cooperación**. Espanha: Netbiblo, 2005.
- MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- NAGEL, Thomas. **I paradossi dell'uguaglianza. Individuo e collettività, le condizioni non utopiche per l'uguaglianza e la giustizia sociale**. Milão: Il Saggiatore, 1993.
- OKADA, Jack Izumi. As contribuições ao PIS/PASEP e COFINS nas faturas de energia elétrica. Impacto da jurisprudência do STJ para o setor de telefonia. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. (Coord.). **Tributação no Setor Elétrico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 183-205.
- OSCOLATI, Franco. **La Tassazione Ambientale**. Padova: CEDAM, 1979.
- OST, François; VAN DER KERCHOVE, Michel. **Elementos para una teoría crítica del derecho**. Bogotá: Unibiblos, 2001.
- PALAO TABOADA, Carlos. *El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica*. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-95.
- PIGOU, Arthur Cecil. **La Economía del bienestar**. Madri: Aguilar, 1946.
- PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, v. 1. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. ed. 20. São Paulo: Saraiva, 2002.
- REMEDIOS SALABERT, Juan Manuel de; PÉREZ, Yoko Takagi; BUENO CANO, Leticia. *Tributación medioambiental en Estados Unidos*. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. (Dir.). **Tratado de Tributación Medioambiental**, v. II. Cizur Menor: Aranzadi, 2008. p. 1021-1049.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de instrumentos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-723.
- RIBEIRO, Elaine. **Direito do Petróleo, Gás e Energia**. Rio de Janeiro: Campus, 2010.

ROSEMBUJ, Tulio. *El impuesto ambiental*. 2. ed. Barcelona: El Fisco, 2013.

_____. *Los Tributos y la Protección del meio ambiente*. Madri: Marcial Pons, 1995.

ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Impuestos, energía y Derecho Comunitario*. *Revista de la Unión Europea*, n. 193. Valencia: Cisspraxis, 2001. p. 73-87.

_____. *Iniciativas financieras para la protección del medio ambiente en los Estados Unidos de América*. In: YÁBAR STERLING, Ana (Dir.); HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (Coord.). *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos Económicos y jurídicos*. Madri: Marcial Pons, 2002. p. 326-361.

SALASSA BOIX, Rodolfo R. *Medidas tributarias de carácter ambiental en el ordenamiento jurídico argentino*. In: URQUIZU CAVALLÉ, Angél (Dir.); SALASSA BOIX, Rodolfo R. (Coord.). *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Barcelona: Bosch, 2013. p. 27-79.

SANTIAGO JUNIOR. Fernando Antonio. *A Regulação do Setor Elétrico Brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

SANTOS, Júlio. Saem empresas, entra o setor público. *Brasil Energia GTD — Renováveis — Eficiência — Consumo*. Rio de Janeiro, n. 395, p. 55-57, set. 2013.

SILVA, Caio Mario da. *Instituições de Direito Civil*, v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Direito Ambiental Constitucional*. 8. ed. Direito Constitucional Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Leonardo Mussi da. *ICMS sobre a exploração de petróleo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. *Critical Analysis of European Energy Taxation Directive and the 2011 European Commission's Proposal for its Revision from a Normative Environmental Tax Perspective*. In: YÁBAR STERLING, Ana et al (Ed.). *Market Instruments and Sustainable Economy*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2012. p. 39-50.

_____. *O imposto ambiental — Direito Fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002.

_____. *O imposto ecológico — Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra, 2001.

Taxation, Innovation and the Environment. Paris: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), 2010.

Taxing energy use. Paris: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental —*

Os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005a. p. 96-156.

_____. Monofasia e Não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: TÔRRES, Heleno Taveira; CATÃO, Marcos André Vinhas. (Coord.). **Tributação no Setor do Petróleo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005b. p. 179 - 206.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário — Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-196.

_____. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

VILLAR EZCURRA, Alicia. *El Valor de La compasión em la Modernidad*. In: VILLAR EZCURRA, Alicia; GARCÍA-BARÓ, Miguel (Ed.). **Pensar la Solidaridad**. Madri: Comillas, 2004. p. 117-211.

VILLAR EZCURRA, Marta. **Cambio climático, fiscalidad y energia en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar**. Pamplona: Civitas, 2012.

WANG, Jinnan et al. *Environmental tax reform in China: a comparative analysis of three tax base calculation methods*. In: YÁBAR STERLING, Ana et al (Ed.). **Market Instruments and Sustainable Economy**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2012. p. 219-233.

WANG, Walter; YAN, Xu. *Can Taxation Related to Corporated Social Responsibility Enhance Sustainable Growth: The case of China?*. In: YÁBAR STERLING, Ana et al (Ed.). **Market Instruments and Sustainable Economy**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2012. p. 383-394.

World Energy Outlook 2012. Paris: Agência Internacional de Energia (AIE), 2012.

XIAOQING, Li; CHAZHONG, Ge; ZHANFENG, Dong. *Environmental taxation reform in China*. In: URQUIZU CAVALLÉ, Angél (Dir.); SALASSA BOIX, Rodolfo R. (Coord.). **Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa**. Barcelona: Bosch, 2013. p. 139-160.

YÁBAR STERLING, Ana. *La fiscalidad ambiental en los principales Estados de la Unión Europea*. In: YÁBAR STERLING, Ana (Dir.); HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (Coord.). **La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos Económicos y jurídicos**. Madri: Marcial Pons, 2002a. p. 314-326.

_____. *La necesidad de una Reforma Fiscal Orientada al Fomento del crecimiento sostenible*. In: YÁBAR STERLING, Ana (Ed.). **Fiscalidad Ambiental**. Barcelona: Cedecs, 1998. p. 25-41.

_____. *La Polémica "Medidas administrativas versus instrumentos económicos"*. In: YÁBAR STERLING, Ana (Dir.); HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (Coord.). **La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos Económicos y jurídicos**. Madri: Marcial Pons, 2002b. p. 138-143.

_____. et al (Ed.). **Market Instruments and Sustainable Economy**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2012.