

**DIE STEUERLICHEN
LENKUNGSNORMEN IM
BEREICH UMWELT**

**INAUGURAL-DISSERTATION
ZUR
ERLANGUNG DER DOKTORWÜRDE
EINER HOHEN RECHTSWISSENSCHAFTLICHEN FAKULTÄT
DER UNIVERSITÄT ZU KÖLN**

VORGELEGT VON

**ISABEL ARRUDA MATHEOS DE LIMA
AUS RECIFE, BRASILIEN**

Referenten: Prof. Dr. Karl-Eberhard Hain (Universität zu Köln), Prof. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti (Universidade Federal de Pernambuco)

Korreferenten: Prof. Dr. Luciana Grassano de Gouvêa Melo, Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém Campos und Prof. Dr. Edilson Pereira Nobre Júnior

Tag der mündlichen Prüfung: 7. August 2014

Isabel Arruda Matheos de Lima

“Normas Tributárias Indutoras Ambientais”

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco, em Co-Tutela com a Universität zu Köln, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor.

Área de concentração: Teoria e Dogmática do Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio Rios da Nóbrega.

Co-orientadora: Profª Drª Johanna Hey.

A banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Doutorado, e o julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL: _____

Professor Dr. **Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti** (Presidente/UFPE)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Professor Dr. **Karl-Eberhard Hain** (1ª Examinador externo/ Universität zu Köln)

Julgamento: aprovado Assinatura: _____

Professora Drª. **Luciana Grassano de Gouvêa Melo** (2ª Examinadora externa/UFPE)

Julgamento: aprovada Assinatura: _____

Professor Dr. **Hélio Silvio Ourém Campos** (3º Examinador/externo/UNICAP)

Julgamento: aprovada Assinatura: _____

Professor Dr. **Edilson Pereira Nobre Júnior** (4º Examinador interno/UFPE)

Julgamento: Aprovado Assinatura: _____

Recife, 07 de agosto de 2014.

Coordenador Prof. Dr. **Cláudio Roberto Cintra Bezerra Brandão.**

Muito tempo é dedicado
Para uma tese se formar
Muito vai ser superado
Até a defesa chegar

Na semana hora a hora
Segue o tempo a passar
E os anos sem demora
Vão a vida transformar

Neve, sol, chuva e trovão
Nada disso a importar
E aos convites dizer não
Tem uma tese a esperar

Biblioteca é a nova casa
Que se passa a habitar
Novos livros são as asas
Levam a mente a voar

Os amigos e a família
Não podem o fato mudar
O doutorado é uma trilha
Que se quis enfrentar

As coisas misteriosas
Também podem assustar
Impressora voluntariosa
Que não quer funcionar

Carimbos e burocracia
Não devem desanimar
É uma fase que se inicia
Também há de terminar

Se chegar a dificuldade
Basta então se lembrar
Isso é a oportunidade
Do mundo transformar

A pesquisa e o estudo
Podem tudo melhorar
A quem faz disso tudo
Venho a tese dedicar.

Isabel Arruda Matheos de Lima
Rio de Janeiro, 11 de junho de 2014.

AGRADECIMENTOS

Aos professores Dr. Marcos Nóbrega e Dr^a. Johanna Hey, pela orientação deste trabalho.

Aos professores Dr^a. Luciana Grassano e Dr. Harald Schaumburg, pelo acesso às bibliotecas particulares em Recife e Bonn, respectivamente.

Aos professores Dr. Eduardo Schoueri, Dr. Paulo de Barros Carvalho e Dr. Douglas Yamashita pelo encontro e debate acadêmico na visita à Universidade de São Paulo.

Ao Prof. Dr. João Maurício Adeodato, pelo incentivo à pesquisa desde o início da minha graduação em Direito.

Aos funcionários das bibliotecas da Faculdade de Direito do Recife, da Biblioteca Central da Universidade Federal de Pernambuco, da Biblioteca do Tribunal Regional Federal da 5^a Região, da Biblioteca da Universidade de Brasília, da Biblioteca Nacional no Rio de Janeiro, da Universität zu Köln e da Stadtbibliothek Köln, em Colônia, da Universitätsbibliothek der Humboldt Universität/Grimm-Bibliothek e da Lateinamerikanische Bibliothek do Ibero-Amerikanisches Institut, em Berlim.

À família Rittstiegl, pela revisão do resumo em alemão.

Aos meus pais, Matheos e Simone, pelo apoio incondicional aos meus projetos de vida e aos meus amigos e à minha irmã Beatriz, pela amizade nos momentos felizes ou difíceis.

À CAPES e ao DAAD, pelo apoio financeiro a este projeto.

RESUMO

Esta tese é dedicada ao estudo das normas tributárias indutoras ambientais, um dos instrumentos cada vez mais difundidos no objetivo de preservação do meio ambiente. Tais normas são definidas neste trabalho como toda e qualquer norma tributária que, dotada de orientação política ambiental, está apta a induzir o comportamento dos particulares, modificando a conduta que estes normalmente realizariam, caso não existisse, seja por meio da imposição, seja por meio da isenção, ou ainda pela determinação do produto arrecadado para a preservação ambiental. O objetivo é verificar se estas normas estão de fato aptas a alcançar as metas para as quais são propostas nos respectivos ordenamentos jurídicos. Para tanto são considerados, além dos requisitos estabelecidos pelo Direito, as contribuições ao tema desenvolvidas pelas ciências econômicas. Os conceitos teóricos que são desenvolvidos ao longo dos capítulos são ao fim aplicados no estudo de casos observados nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão.

Palavras-chave: Tributação. Indução. Meio ambiente.

ABSTRACT

This thesis is dedicated to the study of inductive environmental tax norms, one of the instruments with increasing propagation used for nature preservation. These norms are defined in this work as any tax norm that within its environmental policy guidance is able to induce certain behaviour of individuals, changing the conduct that they probably would perform if there were no such a norm, either by tax collection or exemption, as well as by stipulating environmental purposes for the amounts raised. The aim is to verify whether such norms are or are not in fact able to achieve the targets proposed within the respective legal systems. The economic contributions to this matter are also considered as well as the requirements established by law. The theoretical concepts that are developed throughout the chapters are then applied on case studies observed in the Brazilian and German legal systems.

Key-words: Taxation. Induction. Environment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
I. DELIMITAÇÃO DO TEMA	11
II. MARCO TEÓRICO	13
III. PROBLEMATIZAÇÃO	15
IV. JUSTIFICATIVA	16
V. METODOLOGIA	19
VI. OBJETIVOS	23
1. CONTRIBUIÇÕES DA ECONOMIA PARA A ANÁLISE DA NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL	29
1.1 Pressupostos pigouvianos para uma intervenção do Estado na Economia.....	29
1.1.1 A relação entre o bem estar econômico e o dividendo nacional.....	29
1.1.2 Falhas de mercado ou diferença entre produtos líquidos marginais	32
1.1.3 Custos de movimentação e conhecimento imperfeito	37
1.2 Análise das características do tributo pigouviano	41
1.2.1 A instituição de tributos como meio de intervenção estatal	41
1.2.2 Efeitos da tributação na satisfação dos contribuintes	46
1.2.3 Características do tributo pigouviano	49
1.3 Avaliação e crítica à teoria de Pigou	54
1.3.1 Considerações à teoria de Pigou para a instituição de um tributo	54
1.3.2 Críticas de Coase a Pigou	60
1.3.3 Considerações sobre o tributo pigouviano para uma análise da norma tributária indutora ambiental	69
2. A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL: ASPECTOS JURÍDICOS	79
2.1 Direito tributário e a norma tributária indutora ambiental	79
2.1.1 A norma, que é tributária	80
a) Os fatos e a norma a incidir	80
b) Deontologia da norma tributária	83

2.1.2 A norma tributária que induz	86
a) Fiscalidade e extrafiscalidade	87
b) Extrafiscalidade na imposição e na destinação do produto arrecadado.....	92
c) Identificação da norma tributária indutora	95
2.1.3 A norma tributária indutora ambiental	97
2.2 Consideração do princípio da capacidade contributiva	102
2.2.1 Amplitude da capacidade contributiva	102
2.2.2 Elementos constitutivos da capacidade contributiva: direitos e deveres	108
2.2.3 A norma tributária indutora ambiental em face da capacidade contributiva ..	111
3. A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL NO BRASIL	119
3.1 Normas tributárias indutoras no Brasil	121
3.1.1 Intervenção do Estado brasileiro na economia	121
3.1.2 Normas tributárias indutoras no ordenamento jurídico Brasileiro	128
3.2 Normas tributárias indutoras ambientais e o Direito Ambiental no Brasil	140
3.2.1 A tutela constitucional do meio ambiente no Brasil	140
a) Proteção ao meio ambiente na previsão de direitos e garantias fundamentais.....	142
b) Definição constitucional de competências na esfera ambiental	144
c) Direito ambiental e desenvolvimento econômico	147
d) Art. 225 da Constituição Federal e os respectivos princípios	151
3.2.2 Normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico brasileiro.....	155
4. A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL NA ALEMANHA	161
4.1 Diretrizes constitucionais para uma norma indutora alemã	161
4.1.1 Contexto histórico do constitucionalismo alemão	161
4.1.2 A Lei Fundamental Alemã	163
a) Marco histórico da Lei Fundamental Alemã	164

b) Características gerais da Lei Fundamental Alemã	166
c) A Lei Fundamental Alemã em face da União Europeia	169
4.1.3 A Constituição Financeira Alemã	171
4.2 Normas tributárias indutoras no ordenamento jurídico alemão	174
4.2.1 Construção doutrinária sobre a intervenção por normas tributárias na Alemanha.....	174
4.2.2 Constituição Financeira e normas tributárias indutoras ambientais	177
4.3 Normas tributárias indutoras ambientais e o Direito Ambiental na Alemanha	184
4.3.1 <i>Umweltrecht</i> : o Direito Ambiental alemão	184
a) Meio ambiente na Lei Fundamental Alemã	184
b) Princípios do ordenamento jurídico alemão voltados ao meio ambiente	187
c) Instrumentos para preservação do meio ambiente na Alemanha	192
4.3.2 Normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico alemão	197
5. TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA RENOVÁVEL NA ALEMANHA E NO BRASIL: ESTUDO COMPARADO.....	205
5.1 Tributação sobre energias renováveis na Alemanha: o imposto sobre a energia elétrica.....	206
5.1.1 Cenário para uma tributação	207
a) Aspectos geográficos	207
b) Aspectos Jurídicos: Diretivas da União Europeia	210
c) Aspectos do ordenamento jurídico alemão	213
5.1.2 A lei do imposto sobre a eletricidade e as normas tributárias indutoras ambientais.....	216
a) Lei do imposto sobre a eletricidade	217
b) Isenção da eletricidade de fontes renováveis de energia: avaliação dos resultados	222
5.2 Tributação sobre energias renováveis no Brasil: o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços	226

5.2.1	Cenário para uma tributação	227
a)	Aspectos geográficos	227
b)	Aspectos jurídicos: natureza jurídica da energia elétrica	229
c)	Aspectos do ordenamento jurídico brasileiro	231
5.2.2	O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e as normas tributárias indutoras ambientais relativas à eletricidade	236
a)	Legislação do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços.....	237
b)	Isenção da eletricidade de fontes renováveis de energia: avaliação dos resultados.....	242
	CONCLUSÃO	252
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	274
ANEXOS		
	INHALTSVERZEICHNIS	306
	ZUSAMMENFASSUNG	310

INTRODUÇÃO

I. Delimitação do Tema

Dentre os vários instrumentos utilizados pelo Estado para proteger o meio ambiente, como a estipulação de limites administrativos, a determinação de proibições e as respectivas penas ou mesmo o estabelecimento de objetivos comuns a outros Estados em convenções internacionais, recebe crescente atenção da doutrina especializada em direito tributário a instituição de tributos com expressa referência à consecução de finalidades ambientais.

Neste sentido, e ainda que não desconsiderada a hipótese de anterior existência de tributos implicitamente aptos a alcançar tais objetivos, é perceptível a opção cada vez maior do Poder Público pela tributação com expressa função indutora no intuito de obtenção de melhorias ou mesmo para a manutenção do *status quo* em ambientes naturais, como restará demonstrado ao longo desta tese, e isso não apenas no Brasil, mas também em outros países.

Este fenômeno comprova a valorização deste instrumento, bem como o aparentemente irreversível reconhecimento da necessidade de atuação do Poder Público na preservação do meio ambiente, o que não exclui a importância da participação concomitante dos particulares neste sentido, como é de ser frisado. A novidade do tema é acompanhada, entretanto, de um carecimento de reflexões quanto à eficiência dos respectivos resultados, não apenas em relação à adequação deste para o asseguramento dos fins almejados, concretizando, assim, os objetivos propostos por uma determinada política pública, mas também diante da necessidade da manutenção, nesta opção, dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

As normas da tributação indutora ambiental, objeto deste trabalho, concedem ao particular a opção de não realizar o fato gerador de um tributo e, assim, abster-se do pagamento deste, já que sequer é constituída a obrigação tributária, ou, contrariamente, a opção de assumir o dispêndio em dinheiro pela quantia que será devida ao Estado a partir da constituição do crédito tributário pela realização do fato gerador. Isto pode acontecer, por exemplo, quando o particular opta por emitir em meio aéreo, aquático ou terrestre, a depender da previsão da suposta norma tributária, um determinado poluente durante o processo de produção, não obstante a determinação desta ao pagamento de uma quantia em dinheiro para o adimplemento da obrigação tributária que então é exsurgida.

Desta forma, mesmo considerando a função social que detêm os tributos, concretizada pela participação dos particulares no custeio da atividade financeira do Estado, cujo objetivo é consecução do bem comum a partir de determinações políticas, como será mais adiante abordado, a norma tributária indutora ambiental, que também é capaz de gerar certa receita para o Estado, dependerá, para verificação deste fato, da escolha do contribuinte. Caberá a este, portanto, decidir pelo comprometimento ou não de parcela da própria riqueza para o pagamento de um tributo relacionado ao meio ambiente, eis que a norma concernente a tal tributo facultava tal decisão.

É oportuno salientar que a norma tributária indutora ambiental não retira a compulsoriedade do tributo, característica expressamente apontada no art. 3º do Código Tributário Nacional brasileiro e no §3 do Código Tributário alemão (*Abgabenordnung*), como será mais à frente discutido. O pagamento referente ao tributo por ela constituído continua, portanto, compulsório, pois a escolha do contribuinte está na realização ou não do fato gerador. Desta feita, a partir do momento em que decide realizá-lo, estará o contribuinte obrigado a efetuar o pagamento do crédito respectivo constituído pelo lançamento.

Ocorre apenas que, pela perspectiva do particular, mesmo que este intimamente não olvide da função social que representa o pagamento de um tributo, a realização desse pagamento consubstancia, na prática, o adimplemento de um dos vários outros custos existentes na atividade que realiza¹, como, por exemplo, possíveis gastos com salário dos empregados ou com a aquisição de matéria prima. No caso das normas tributárias indutoras ambientais, portanto, a escolha do contribuinte, ao optar por este ou aquele comportamento e, com isso, tornar-se ou não sujeito passivo de uma obrigação tributária, tem como consequência imediata a relevância, para o Direito Tributário, do estudo da consideração dos elementos que determinam essa tal escolha.

É premissa nesta afirmação, portanto, a constatação de que a escolha quanto à realização ou não do fato gerador neste âmbito esteja ligada diretamente ao meio ambiente. Isto porque a função de tais tributos, como será verificado ao longo deste trabalho, não se refere somente à arrecadação de valores para os cofres públicos, mas, primordialmente neste caso, também à preservação do meio ambiente. A opção pela instituição de um tributo com uma finalidade assim justifica, destarte, o acompanhamento das escolhas que estão sendo tomadas pelos

¹ Nesse sentido, pela perspectiva da Economia, “[...] taxar um bem normalmente aumentará o preço pago pelos demandantes e diminuirá o preço recebido pelos ofertantes. Isso representa certamente um custo para os demandantes e ofertantes, mas, do ponto de vista do economista, o custo real do imposto é que ele diminui a produção. A produção perdida é o custo social do imposto” (VARIAN, 2006, p. 322-323).

contribuintes, bem como a verificação dos resultados de tal medida, opção metodológica deste trabalho que será mais à frente abordada.

II. Marco teórico

A escolha do particular, diante de diversas variáveis possíveis, assim como os fatores que a determinam, representa um dos conceitos aprofundados pelas ciências econômicas. Outros conceitos, como utilidade e satisfação, também são relevantes neste sentido. Por tal razão, as contribuições da Economia serão consideradas nesta pesquisa, a fim de se observar como reage o contribuinte diante das referidas normas tributárias indutoras ambientais, bem como se estas, nesse sentido, se justificam ou não.

É um pressuposto deste estudo, portanto, a aceitação da relação entre Direito e Economia, representada pela influência que mutuamente realizam estes campos do conhecimento. Em outros termos, é reconhecida a relevância das contribuições econômicas ao tema ora abordado. Quanto a este aspecto²:

A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito. Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver de estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma), uma vez que pretender conhecer bem uma das ciências, desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes incorreto (MARTINS, 2010, p. 15).

Neste âmbito, uma das primeiras sistematizações feitas pelas ciências econômicas sobre o impacto possível de ser gerado pela tributação na escolha do contribuinte, bem como isso pode vir a ser utilizado pelo Estado para a obtenção dos respectivos objetivos, foi feita pelo economista Arthur Cecil Pigou (1877 - 1959), na obra³ “The Economics of Welfare”⁴. Por tal razão é dedicado o primeiro capítulo a uma análise deste livro, o que é feito com o objetivo de

² Ainda no mesmo sentido: “Tentar estudar a entidade jurídica do tributo, apenas sob o aspecto formal, sem o exame de toda a problemática e de todos os componentes que determinam a sua necessidade exigencial, é procurar construir um avião sem ter necessidade de estudar elementos exteriores à engenharia e próprios da natureza como o vento, a atmosfera, a lei da gravidade, a força dos combustíveis, as leis da velocidade, as intempéries, os materiais das pistas e todo um complexo de elementos pertinentes à informação necessária para sua construção” (MARTINS, 1983, p. 161-162).

³ As traduções desta e de outras obras originais em língua estrangeira contidas na presente tese foram feitas pela própria autora.

⁴ Título que pode ser traduzido para o português como “A economia do bem-estar”.

estabelecer as bases econômicas que fundamentam a instituição de normas tributárias indutoras por um Estado⁵.

Será observado na parte inicial deste trabalho que pressupostos econômicos justificam a intervenção do Estado na economia, para o que será delimitado, neste âmbito, o significado de bem-estar econômico e como este fator pode determinar as satisfações e insatisfações dos particulares. O objetivo com este estudo é o de identificar o modo pelo qual um sujeito realiza as escolhas, aspecto relevante na abordagem da norma tributária indutora ambiental, como acima apontado e que, na economia, relaciona-se com o conceito de utilidade.

Também será observada qual tendência humana prevalece no momento da satisfação dos desejos que possui e como o Estado pode atuar, a partir desta prerrogativa, na promoção do bem-estar econômico. Para a realização deste estudo será necessário estabelecer algumas ideias básicas presentes na teoria de Pigou. Neste sentido será revisada a obra do autor em consideração ao contexto no qual foi escrita, bem como à permanência, ou não, dos pressupostos então apontados para a instituição, nos dias atuais, de normas tributárias indutoras com objetivos ambientais. Para isso deve ser possível identificar, num determinado ordenamento jurídico, o tributo proposto por Pigou.

É necessário, ademais, realizar nesta observação a passagem entre esses campos do conhecimento do objeto ora em estudo que é, simultaneamente, relevante ao direito e à economia, mas que, neste contexto, está submetido a diferentes linguagens. Neste âmbito, por exemplo, o termo “taxa pigouviana”, apesar de amplamente difundido, apresenta-se como juridicamente impreciso, como será oportunamente aprofundado.

A respeito deste tema é afirmado que “valores econômicos podem ser determinados a partir de considerações de racionalidade econômica. Enunciados jurídicos, no entanto, são derivadas de um sistema jurídico específico”⁶ (RODI, 1994, p. 9). Por tal razão, a partir das prerrogativas econômicas serão considerados, do segundo capítulo em diante, os aspectos jurídicos concernentes a uma tributação nesse modelo, especialmente a determinação jurídica do objeto em estudo. As contribuições das ciências econômicas, no entanto, serão consideradas ao longo de todo o trabalho.

⁵ Metodologicamente a opção por esta sequência também respeita o desenvolvimento cronológico do tema, já que este estudo antecede a doutrina jurídica a ser abordada a partir do segundo capítulo.

⁶ Do original: “Ökonomische Maßstäbe lassen sich aus Überlegungen wirtschaftlicher Rationalität ermitteln. Juristische Aussage sind dagegen aus einer konkreten Rechtsordnung abzuleiten” (RODI, 1994, p. 9).

III. Problematização

O reconhecimento da extrafiscalidade enquanto finalidade das normas tributárias renovou o papel dos tributos nas atividades estatais. É insuficiente imaginar que hodiernamente sirvam os tributos apenas como uma das fontes de arrecadação monetária para a realização das finalidades orçamentárias estatais. Mais que isso, os tributos consistem num usual instrumento de intervenção estatal em aspectos econômicos e sociais que sejam relevantes para a consecução dos objetivos traçados pela política de um Estado em determinado tempo.

É possível afirmar que a própria destinação do produto arrecadado em determinado setor, em detrimento de outro, concretiza legitimamente uma opção política que foi anteriormente tomada. Embasa-se neste fato o princípio da não afetação, comumente tratado nos estudos de Direito Financeiro. Isto porque faz parte da atividade financeira do Estado, mormente na estipulação das despesas a serem realizadas com as receitas obtidas, a determinação política das preferências e prioridades estabelecidas pelo respectivo governo.

A extrafiscalidade tributária, no entanto, não se manifesta apenas neste referido momento da aplicação da receita arrecadada. Em outros termos, de mera fonte de custeio da atividade estatal, papel que até hoje desempenha juntamente com outras receitas originárias e derivadas, os tributos passaram também a consistir numa forma de atuação do Estado nas mais variadas questões vividas em sociedade, especificamente por meio de incentivos e desestímulos, tema a ser detalhado mais à frente. Quanto a isso, é importante por ora observar que esta ampliação do papel dos tributos ocorre concomitantemente à intensificação da atuação que caracteriza o Estado Social.

As fontes de custeio já não visam apenas ao asseguramento dos clássicos direitos e garantias individuais de liberdade, mas devem ser aplicadas para concretizar as finalidades sociais, econômicas e culturais que foram absorvidas por textos constitucionais em todo o mundo no último século, a partir das contribuições trazidas pela Constituição Mexicana de 1917 e Constituição de Weimar de 1919. Com este objetivo, assim, o Estado passa a não apenas destinar a arrecadação tributária a estes fins, mas também a explorar a finalidade extrafiscal que os tributos estão aptos a exercer para obtê-los, como será mostrado em várias oportunidades neste trabalho.

No entanto, questão relevante é saber em que medida as normas tributárias indutoras estão aptas a obter os resultados ambientais almejados pelos Estados que as instituí. Em outros

termos, se, de fato, está assegurada a preservação ambiental por meio da inserção desta medida no ordenamento jurídico. Por tal razão é imprescindível trazer o tributo referido pela teoria econômica ao âmbito jurídico, como acima afirmado. A premissa para tanto a ser explicitada e adotada ao longo deste trabalho é que a função indutora é detida por uma norma que constitui um tributo, e não pelo tributo em si. Por isso é necessário inicialmente observar a norma jurídica e o fenômeno da incidência desta diante da ocorrência de um determinado fato. O tema, por ser amplo no âmbito do direito, permite diferentes interpretações, as quais poderão ser neste momento visitadas, não com o objetivo aqui de exaurir o debate, mas sim de conhecer melhor o objeto em estudo.

Nesse contexto cabe também analisar como as normas tributárias podem impor deveres, principalmente no âmbito do direito tributário. Isto porque, conforme acima já afirmado, a norma tributária indutora ambiental permite a escolha do sujeito quanto à realização ou não do fato gerador a fim de obter resultados no meio ambiente. No entanto, uma vez realizado o fato respectivo, a obrigação tributária relativa nasce e, junto com ela, também um determinado dever do sujeito, que a partir de então será um sujeito passivo.

Mas é necessário um aprofundamento no tema, a fim de ser investigado até que ponto e em que medida a possibilidade de imposição deste dever é capaz de resolver problemas ambientais, tais como a emissão de gases poluentes, a devastação de florestas ou os prejuízos causados na geração de energia elétrica, por exemplo. Outro problema é analisar a utilização desta medida em consideração, também, aos demais instrumentos dos quais o Estado pode lançar mão neste objetivo. Guiará este estudo, portanto, a pesquisa por estas questões e a possibilidade de contribuição ao debate que sobre este tema é travado.

IV. Justificativa

O avanço tecnológico da humanidade não é acompanhado, de forma equivalente, à criação de correspondentes formas de preservação do meio ambiente. Como consequência disso, podem ser diariamente percebidos, pessoalmente ou por meio dos meios de comunicação, a diminuição dos recursos naturais disponíveis, a extinção de espécies da fauna e da flora e o prejuízo à saúde do próprio homem que, ao consumir cada vez mais bens industrializados ou compostos por materiais sintéticos, coloca a si próprio numa situação de perigo.

Constatar este fato não significa defender a parada desse avanço, que deve continuar. Isto porque a industrialização também traz indiscutíveis benefícios ao ser humano. Sobre isso, “parte-se da evidência segundo a qual não há como o Homem, no atual estágio civilizatório, deixar de produzir e consumir. E essas atividades, de produção e de consumo, ocorrem no meio ambiente. Não seria assim sequer possível desenvolver atividades econômicas de produção e comercialização ausente algum tipo de interferência ambiental” (FIGUEIREDO, 2005, p. 567).

A atuação do homem na utilização dos bens naturais e na produção de objetos cuja tecnologia é constantemente modificada é, portanto, necessária para a subsistência da vida humana. Isto é atualmente inevitável e, pode ser até afirmado, indesejável. O que precisa ser realizado é o acompanhamento permanente dos os níveis de intervenção do homem na natureza, atividade que, não obstante a possibilidade de realização pelos próprios homens, de modo privado, é dever do Estado, como será discutido ao longo deste trabalho.

Esta atuação tem que ser permanente não apenas pela variação de tecnologias aplicadas pelo homem, mas também pela mutabilidade e, muitas vezes, imprevisibilidade, que são características da natureza. Nesse sentido, não adianta o Estado simplesmente prever certos níveis de emissão de um material poluente se, depois de alguns anos da especificação na respectiva norma que os preveem, o homem passa a utilizar outros materiais não abarcados nessa norma. É necessário um acompanhamento do Estado, portanto, dos passos caminhados pelo ser humano neste âmbito, dentro na perspectiva da preservação do meio ambiente.

Da mesma forma é a natureza cambiável e os níveis dos recursos são alteráveis, de acordo e como causa da variação de diversas circunstâncias ambientais. Por conta disso a atuação do Estado na preservação ambiental também deve acompanhar as alterações na natureza. Tudo isto demonstra a dinamicidade que deve ter o Direito no domínio ambiental e dos respectivos instrumentos de que se utiliza para cumprir o dever de preservação.

Consistem instrumentos assim as normas tributárias indutoras, objeto do presente estudo, que também podem ser identificadas na ação estatal para preservação do meio ambiente, como será demonstrado ao longo desta pesquisa. A verificação dos resultados obtidos com essas normas, no entanto, não recebe a atenção devida da doutrina jurídica nem do Poder Público, que muitas vezes delas lançam mão sem realizar o necessário acompanhamento.

De fato tais normas podem vir a ser usadas em outros contextos, como no caso do incentivo do governo à entrada maior ou menor de produtos num mercado. Entretanto, quando utilizadas como ferramentas para a preservação do meio ambiente, necessitam de um constante

acompanhamento, diante do caráter indispensável à vida que este representa, nos termos acima comentados. A utilização deste instrumento, portanto, no alcance de objetivos estatais nos quais se possa identificar qualquer relação com o meio ambiente, necessita de atenção.

No tocante à energia elétrica tem-se, de um lado, a indispensabilidade desta para o avanço da tecnologia, elemento, como visto, tão importante para a manutenção e o aumento da qualidade de vida do ser humano. A respeito disso: “a energia é necessária para criar bens a partir dos recursos naturais, assim como para fornecer grande parte dos serviços destinados ao benefício da pessoa humana” (FIORILLO/FERREIRA, 2010, p. 161-162). Por outro lado, é de ser lembrado que a incessante corrida por fontes mais eficientes de geração de eletricidade trouxe consigo problemas ambientais extremamente graves, como se constata a cada tragédia em usinas nucleares de energia, por exemplo.

Assim, o aumento do consumo de eletricidade para as novas tecnologias deve ser aliado, para o bem da vida, ao aumento da preocupação de toda a sociedade quanto às consequências que as fontes de energia podem trazer ao meio ambiente. Este tema é de relevante interesse não apenas para o Direito, mas também para outras áreas do conhecimento, o que justifica este estudo interdisciplinar:

O paradoxo da energia é então resolvido, no direito, através da transcendentalização econômica do bem energia. Em outros termos, para o direito, o fundamento da energia está na referência às necessidades básicas de subsistência da humanidade, ou seja, a energia tem um fundamento econômico. Do mesmo modo, o paradoxo da energia se resolve, no sistema econômico, através da transcendentalização ecológica da energia. Para a economia, o fundamento da energia está na referência ecológica, quer dizer, na referência à continuidade/descontinuidade das operações econômicas. A energia serve, assim, de fundamento econômico para o direito da energia e, a mesmo tempo, de fundamento ecológico para a economia. Por isso a energia constitui um elo de ligação entre direito, economia e ecologia [...] (SIMIONI, 2007, p. 106).

Especificamente em relação ao objeto deste trabalho, portanto, é proposto um estudo sobre a estrutura e posterior análise quanto à adequação das normas tributárias indutoras ambientais na preservação do meio ambiente, de acordo com a metodologia e os objetivos abaixo apresentados. Neste âmbito será realizada uma verificação sobre o papel dessas normas no cumprimento do dever estatal de preservação do meio ambiente, mais especificamente, no aumento da geração de energia elétrica por meio de fontes renováveis.

Com isto será possível, ao fim, sugerir pela manutenção e eventual melhoria desse instrumento ou, ao contrário, pela rejeição deste no objetivo comum da preservação ambiental, tudo isto também em consideração a estudos de casos concretos obtidos na legislação, que serão apresentados. Este tema justifica-se, portanto, não apenas pela atualidade que detém, mas

também pela essencialidade do meio ambiente à vida e da necessidade de união de esforços das diversas áreas de conhecimento no cuidado deste bem.

Desta forma, o objeto de estudo em apreço, quais sejam, as normas tributárias indutoras ambientais, parte do pressuposto de intervenção do Estado na Economia, questão que também será aprofundado ao longo desta pesquisa. Esse objeto está inserido, portanto, no grupo de pesquisa “Estado, Regulação e Tributação Indutora” da linha de pesquisa “Estado, Constitucionalização e Direitos Humanos”, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, cuja área de concentração é Teoria e Dogmática do Direito, a que este trabalho é submetido, em Co-Tutela com a Universität zu Köln, na Alemanha.

V. Metodologia

A preservação do meio ambiente é assunto de relevância internacional, não obstante as diversas formas com a qual é tratada. As paisagens variam em todo o planeta e são classificadas pelo homem a partir de diferentes parâmetros mas, ao fim, estão todas interligadas. Isso significa dizer que atividades realizadas em determinado território podem e geram consequências em outros locais, porque a natureza não respeita fronteiras políticas, como será defendido ao longo deste trabalho.

O esforço pela preservação deve, assim, ser feito conjuntamente por todos os países. A soberania de cada um, entretanto, faz com que as medidas tomadas para tanto variem no tempo e no espaço, o que pode trazer sérias dificuldades ou mesmo impedir a verificação de resultados concretos. Esta é a razão pela qual deve haver uma crescente união dos povos neste objetivo que é de interesse de todos, ao poder representar a continuação ou não da vida no planeta, ainda que, muitas vezes, isto seja olvidado.

Nesse sentido é não apenas possível, como também recomendável o aumento da troca de experiências no âmbito dos instrumentos que podem ser utilizados pelos países na preservação ambiental. Isto também se aplica aos instrumentos jurídicos. Isto porque, durante toda a trajetória do Direito é possível detectar, nos mais diferentes ramos, a estipulação de novas regras ou métodos e a posterior difusão destas em outros ordenamentos jurídicos, mesmo que isso tenha que ser acompanhado das necessárias adaptações ao mesmo.

Sobre a importância da comparação enquanto método chegou a ser afirmado que, “de tanto estudar apenas o direito nacional, o jurista acaba tornando-se prisioneiro do próprio direito. ‘As árvores lhe escondem a floresta’. O jurista não mais enxerga as linhas essenciais que fazem a verdadeira originalidade do sistema” (RIVERO, 2004, p.38). As normas tributárias indutoras ambientais não são identificáveis apenas no Brasil, mas também em muitos países.

Especificamente neste âmbito, a Alemanha exerce um papel importante, não apenas pela doutrina que lá foi desenvolvida e depois difundida em todo o mundo sobre este tema, como será mais à frente demonstrado, mas também pela influência que exerce na esfera jurídica brasileira observada como um todo, principalmente por ambos pertencerem ao sistema conhecido como *Civil Law*⁷.

Por ser uma forma de enriquecer o debate ora proposto, portanto, é utilizado neste trabalho o método comparativo, com a atenção voltada especialmente à Alemanha. Sobre isso:

Atividade instigante e extremamente enriquecedora no universo do Direito, entendido como Ciência Jurídica, é a comparação entre sistemas jurídicos. Os termos de comparação, tomando-se por base um determinado sistema jurídico nacional, vigente no momento da análise, podem ser considerados em duas grandes perspectivas: a. da sucessividade, no tempo, de dois sistemas, partindo-se do pressuposto de que o direito anterior teria ficado cristalizado, e que o direito tomado por referência, se originou daquele (assim, os estudos de Direito Romano, ou do sistema português, das Ordenações regias portuguesas e demais normas, antes do Brasil independente, de um lado, e o atual Direito pátrio) e b. da concomitância de dois sistemas, ambos vigentes no momento da análise: de um lado, o sistema de um país estrangeiro, e de outro, o sistema tomado por referência (SOARES, 1997, p. 163).

Por meio deste método é possível verificar como o mesmo objeto, as normas tributárias indutoras ambientais, é inserido em dois ordenamentos jurídicos distintos, bem como os fatores determinantes para tais distinções, as eventuais simetrias que entre eles podem haver e os resultados que podem ser verificados em ambos os contextos para que se possa, ao fim, contribuir para o entendimento deste tema.

Há neste estudo, portanto, uma comparação pela perspectiva da concomitância de dois sistemas vigentes no momento da análise, quais sejam o brasileiro e o alemão. É importante observar que a comparação consiste num método, e não num ramo do Direito, razão pela qual será referida aqui como método comparativo. A respeito deste:

A comparação jurídica não é, então, nenhum ramo especial da ciência, mas um especial método de compreensão no campo do Direito. A comparação tem no objeto

⁷ Sobre este tema: “a família de direito romano-germânica está atualmente dispersa pelo mundo inteiro. Ultrapassando largamente as fronteiras do antigo Império Romano, ela conquistou, particularmente, toda a América Latina, uma grande parte da África, os países do Oriente Próximo, o Japão e a Indonésia. Esta expansão deveu-se em parte à colonização, em parte às facilidades que, para uma recepção, foram dadas pela técnica jurídica da codificação, geralmente adotada pelos direitos românicos no século XIX” (DAVID, 2002, p. 33-34).

a particularidade de, *per definitionem*, trazer como próprio tema a reflexão sobre vários ordenamentos ou sistemas jurídicos. Tradicionalmente não pertence no significado de comparação jurídica a comparação de diversas instituições ou regras do mesmo ordenamento jurídico: que este seja o caso em muitos métodos parecidos, no entanto, a ligação sistêmica havida entre instituições pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico traz como resultado componentes que são estranhos à comparação jurídica em sentido próprio, qual seja, a comparação de instituições paralelas pertencentes a diferentes ordenamentos jurídicos⁸ (STREBEL, 1964, p. 406).

Desta feita, por meio deste método, um objeto comum é identificado em dois ou mais ordenamentos e analisados de acordo com as características próprias que, enquanto tal, detém em cada um, sejam estas equivalentes ou diferentes. É pressuposto, portanto, do método comparativo, a existência de ordenamentos jurídicos com diferenças a serem consideradas e analisadas. Por isso também é necessário, num estudo com o método comparativo, dar atenção a aspectos gerais dos ordenamentos jurídicos abordados que possam determinar a configuração do objeto em estudo, e não apenas aquelas questões que a ele estão diretamente ligadas.

Por tal razão, o primeiro passo nesta pesquisa será identificar as características gerais das normas tributárias indutoras ambientais, quais sejam, as características que as podem definir em qualquer ordenamento jurídico, independente da denominação a que são atribuídas, levantamento que será feito no segundo capítulo. A partir desta definição poderão ser identificadas normas tributárias indutoras ambientais em ambos os ordenamentos abrangidos neste estudo, não obstante as diferenças de denominação deste objeto em cada ordenamento jurídico.

Em seguida tais normas serão identificadas e analisadas em consideração aos ordenamentos jurídicos a que pertencem, o que corresponderá ao terceiro e ao quarto capítulo sobre o Brasil e a Alemanha, respectivamente. Neste momento da pesquisa será possível o aprofundamento em questões particulares de ambos os ordenamentos que estejam, ao próprio modo, ligadas ao objeto de estudo, em respeito ao método comparativo:

Os diferentes direitos comportam, cada um deles, conceitos à sombra dos quais exprimem as suas regras, categorias no interior das quais eles as ordenam; a própria regra de direito é concebida por eles de um certo modo. Ainda neste triplo aspecto existem, entre os direitos, diferenças, e o estudo de um dado direito implica uma tomada de consciência das diferenças de estrutura que podem existir entre este direito e o nosso [...]. O comparativista deve chamar atenção para a diversidade destes modos

⁸ Do original: “Rechtsvergleichung ist also kein besonderer Wissenschaftszweig, sondern eine besondere Erkenntnismethode auf dem Gebiet des Rechts. Im Objekt hat sie das Besondere, daß sie *per definitionem* mehrere Rechtsordnungen oder –systeme zum Gegenstand ihrer Betrachtung macht. Zum Begriff der Rechtsvergleichung gehört traditionell nicht die Vergleichung verschiedener Institutionen oder Regeln derselben Rechtsordnung: Mögen hierbei in manchem ähnliche Methoden anwendbar sein, so ergibt doch der Systemzusammenhang zwischen derselben Rechtsordnung angehörenden Institutionen Komponenten, die der Rechtsvergleichung im eigentlichen Sinn, d.h. der Vergleichung paralleler Institutionen verschiedener Rechtsordnungen, an sich fremd sind”.

de ver; deve colocar em evidência a necessidade, para o jurista, quando realiza a comparação dos direitos, de considerar o problema que o interessa, mais do que o papel conferido a este ou àquele conceito (DAVID, p. 16-17).

Por tal razão será dada especial atenção ao tratamento constitucional dado a este tema nos dois países, para o que será necessário, em relação à Alemanha, um estudo prévio da Lei Fundamental deste país, a fim de que as particularidades deste ordenamento possam ser trazidas para comparação com o ordenamento jurídico brasileiro. Também será realizado um estudo da doutrina desenvolvida nos dois países sobre as normas tributárias indutoras ambientais contidas em livros, periódicos, jornais, revistas, teses e dissertações, assim como a legislação e a jurisprudência de ambos. Também não será desconsiderada a doutrina desenvolvida em outros locais, desde que relevante ao tema aprofundado, no entanto, sem o mesmo nível de aprofundamento que será dado à abordagem do tema no Brasil e na Alemanha, a fim de serem mantidos os limites deste estudo comparado.

A partir do levantamento das semelhanças e divergências de tratamento dispensado ao objeto nos dois ordenamentos jurídicos em estudo será possível, no quinto capítulo, realizar um estudo de caso sobre a instituição de normas tributárias indutoras ambientais com o objetivo de incentivar a utilização de energia elétrica gerada por fontes renováveis no Brasil e na Alemanha. A finalidade desta comparação é, portanto, não apenas contribuir para o debate internacional sobre o tema, mais também compreender a própria realidade. Sobre isto: “se a comparação jurídica internacional pode contribuir para o entendimento do direito nacional não é com certeza de ser discutido, mas ao meu ver afirmado”⁹ (TIPKE, 2000, p. 562).

Para tanto será necessário considerar, além dos elementos jurídicos e econômicos tratados nos outros capítulos, aspectos de geografia física de cada um, especificamente em relação aos respectivos meios disponíveis de geração de energia elétrica, bem como aspectos de geografia política, principalmente em relação ao consumo de energia elétrica observado na Alemanha e no Brasil, para que seja conhecida e diferenciada a maneira como cada ordenamento, diante das próprias circunstâncias, utiliza as normas tributárias indutoras ambientais neste objetivo comum, que é a preservação do meio ambiente.

Também é aqui proposto um estudo de casos concretos em ambos os ordenamentos com a finalidade de observar os resultados verificados por cada um neste âmbito. Ao fim, após o levantamento e a análise desses dados, será possível contribuir para o debate a respeito das normas tributárias indutoras ambientais atualmente realizado, especialmente, como acima

⁹ Do original: “Ob internationale Rechtsvergleichung zum Verständnis des nationalen Rechts überhaupt beitragen kann, ist freilich nicht unumstritten, m.E. aber zu bejahen”.

observado, quanto à adequação ou não desta medida. Os objetivos para a realização deste trabalho nos termos aqui expostos estão abaixo descritos.

VI. Objetivos

O objetivo geral com esta pesquisa é o de verificar a justificativa ou não das normas tributárias indutoras ambientais. São admitidos como possíveis resultados a serem obtidos ao fim do trabalho, portanto, a inadequação ou adequação desta referida medida para obtenção da preservação do meio ambiente. Para se chegar a uma ou outra conclusão, deverá ser aprofundado, passo a passo, o objeto proposto, bem como, ao fim, analisados os casos concretos.

O primeiro capítulo será então dedicado aos aspectos econômicos do marco teórico desta pesquisa, para o que serão analisadas as contribuições de Pigou para a noção jurídica de norma tributária indutora ambiental. Para tanto serão revisados conceitos econômicos relevantes ao estudo do tema proposto, como a ideia de dividendo nacional, bem como as possíveis alterações neste último diante de mudanças nas preferências dos sujeitos e no poder aquisitivo destes. O objetivo com isso é estabelecer certas relevantes contribuições das ciências econômicas para a compreensão do objeto em estudo.

Neste âmbito, outro fator capaz de alterar o dividendo nacional, nos termos da teoria de Pigou, é a presença das falhas de mercado, dos custos de movimentação e do conhecimento imperfeito, elementos que, pelas desigualdades que ensejam na distribuição dos recursos, justificariam a intervenção do Estado na economia. A relevância que estes representam para o estudo das normas tributárias indutoras ambientais demanda uma análise em tópicos específicos, o que também será feito no primeiro capítulo.

Em seguida serão considerados diversos instrumentos apontados por Pigou para a realização da dita intervenção, tais como a regulação de preços e abastecimentos ou o controle da competição no mercado. Maior destaque será legado, entretanto, à instituição de tributos com o mesmo fim, proposta que tornou a expressão “taxa pigouviana” amplamente conhecida, e que é de especial relevância ao presente estudo.

Na análise dos tributos para obtenção de finalidades pelo Estado, tal como sugerida por Pigou, será avaliado que impacto esses podem vir a representar na satisfação dos particulares,

tal como conceituado pelo economista, e como este fato poderia conduzir o comportamento dos sujeitos, em especial no tocante ao meio ambiente. Neste momento é cabível considerar as possíveis diferenças entre o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal no âmbito do dividendo nacional.

Em tópico específico serão abordadas as características desta tributação, ainda no primeiro capítulo. A necessidade de uma abordagem específica deste assunto se apresenta diante da contumaz referência à chamada “taxa pigouviana” pela doutrina jurídica, como será oportunamente aprofundado, sem a correspondente consideração dos aspectos teóricos da economia que a fundamentam. Por tal razão, serão apresentados os requisitos estabelecidos pelo próprio economista para instituição de uma tributação nesses moldes.

É importante salientar nestas linhas que a difusão dos escritos de Pigou na esfera do meio ambiente demanda da doutrina especializada atual uma reflexão cuidadosa, principalmente pelo desenvolvimento da própria noção de meio ambiente durante as décadas que sucederam à publicação da obra em estudo. Diante disso, será desenvolvida no fim do primeiro capítulo uma análise crítica da teoria de Pigou, com o objetivo de estabelecer, após a análise da obra respectiva, os parâmetros econômicos para o aprofundamento jurídico neste tema.

Nesse âmbito serão apresentadas outras interpretações ao trabalho de Pigou, das quais se destaca a realizada por Coase, bem como serão comentadas as críticas respectivas. O objetivo com esta abordagem é consolidar o tema no âmbito das ciências econômicas, para o que serão admitidas, portanto, as críticas temporalmente apontadas à ideia estudada, o que, em consequência, permitirá uma visão mais abrangente quanto a esta base teórica, bem como será capaz de definir em que termos esta última poderá ser aceita no presente trabalho, mormente no âmbito do meio ambiente.

A partir disso poderá ser determinado um relevante ponto de partida na pesquisa da norma tributária indutora, nomeadamente, a finalidade por ela detida. Em outros termos serão diferenciadas no segundo capítulo as finalidades fiscal e extrafiscal, as quais, apesar de poderem ser identificadas simultaneamente numa determinada norma jurídica, diferenciam-se entre si. Será demonstrado também de que maneira a finalidade extrafiscal se aproxima das premissas econômicas lançadas no primeiro capítulo.

Além disso serão diferenciadas as chamadas funções da norma tributária indutora, as quais não se confundem com as finalidades acima apontada. A finalidade aponta o objetivo

preponderante de uma determinada norma, que poderá ser fiscal ou extrafiscal, já as funções consistem em variados atributos que podem ser detidos por uma norma tributária, tais como as funções indutora, facilitadora ou arrecadatória, como será então pormenorizado.

Nesse sentido, pode ser afirmado que uma norma tributária de finalidade extrafiscal detém diferentes funções, bem como há de ser concluído que o tributo que detenha outra função que não a arrecadatória adentra no campo da extrafiscalidade. Ainda neste contexto será necessário verificar se a extrafiscalidade se dá apenas no momento da imposição tributária ou se também é cabível falar-se em extrafiscalidade pela destinação do produto arrecadado. Da mesma maneira, será observado nesse capítulo se tal finalidade é observável apenas na imposição ou também na isenção de tributos.

Em seguida, a concepção de norma tributária indutora será relacionada ao meio ambiente e, a partir disso, poderá ser construído o conceito de norma tributária indutora ambiental a ser adotado no presente trabalho. Também deverá ser avaliado, neste contexto, o grau de relevância que detém os resultados verificados no meio ambiente para a configuração destas, ou seja, se o caráter indutivo que essas normas detêm há de ser ou não desconsiderado diante da constatação da impossibilidade de alcance dos objetivos que são com elas almejados pelos Estados.

Isto porque, conforme afirmado inicialmente, muitos são os instrumentos à disposição do Estado para a obtenção de resultados na preservação do meio ambiente. A criação de um gravame ao patrimônio do particular a fim de influenciar o comportamento deste neste âmbito deve ser, portanto, justificada. A fim de analisar esta questão também será realizado no segundo capítulo um estudo sobre o princípio da capacidade contributiva.

Será observado, neste contexto, como deve ser interpretado o princípio da capacidade contributiva diante das normas tributárias indutoras ambientais. Cabe observar que não há sequer concordância doutrinária quanto à consideração do princípio da capacidade contributiva. Como será demonstrado, correntes do direito tributário afastam a observação do referido princípio nesse âmbito. Tal concepção também será considerada nesta análise.

Para tanto será realizada uma revisão do princípio da capacidade contributiva, para o que deverá ser levado em consideração não apenas a legislação dos ordenamentos jurídicos em estudo, mas também a construção doutrinária feita em outros países acerca do tema. Em seguida serão estabelecidos os elementos que caracterizam o princípio da capacidade contributiva e a relação deste com outros princípios, tais quais o da igualdade.

A partir deste mapeamento de características do princípio da capacidade contributiva poderá ser observado se e em que medida devem as normas tributárias indutoras ambientais a ele se submeter. Em caso afirmativo ter-se-á, assim, mais um instrumento a contribuir para a análise proposta neste trabalho. Uma vez assentadas as bases teóricas da Economia e do Direito para análise das normas objeto deste estudo, portanto, bem como definido tal objeto, serão dedicados o terceiro capítulo e o quarto capítulo, respectivamente, ao estudo da norma tributária indutora ambiental no Brasil e na Alemanha, nos termos da metodologia acima citadas.

Em respeito ao aqui exposto, o terceiro capítulo é iniciado com uma análise sobre as determinações constitucionais relativas à intervenção do Estado brasileiro na Economia. Para tanto será abordado, entre outros, o art. 170 da Constituição Federal e as respectivas indutoras, com destaque aos princípios que nele são expostos. O objetivo com isso é identificar a orientação dada à intervenção estatal na economia no Brasil para estabelecer as condições nas quais as normas tributárias indutoras ambientais são instituídas e quais termos as justificam neste ordenamento jurídico.

Também será considerado, neste mesmo objetivo, o art. 174, que trata da função de incentivo do Estado brasileiro como agente normativo e regulador da atividade econômica. Neste sentido é de ser determinado, também, os pressupostos da atividade de regulação, para o que será observada a doutrina desenvolvida no Brasil a respeito do tema. O objetivo com isso é estabelecer a conformação e os limites da regulação estatal para aplicação desta na análise das normas tributárias indutoras ambientais.

A partir destas premissas poderá ser iniciado o estudo específico das normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico brasileiro. Neste objetivo será analisado o conceito de tributo no Brasil para, em seguida, ser verificada a possibilidade de constatação dessas normas nas previsões constitucionais e legais relativas às espécies tributárias. Um dos parâmetros utilizados para esta verificação serão as possíveis formas de intervenção por meio da instituição de tributos, em conformidade com o capítulo segundo.

Neste ponto também deverão ser aprofundadas as razões que levaram a determinação das referidas normas e não dos tributos em si como o objeto de estudo neste trabalho. Após serão estabelecidas as bases que fundamentam a tutela constitucional no meio ambiente no Brasil, para que sejam, assim, somadas à ideia de norma tributária indutora neste ordenamento. Deverá ser analisada a proteção do meio ambiente no rol de previsão dos direitos e das garantias constitucionais e na definição constitucional de competências na esfera ambiental.

Será discutida em seguida a questão do desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente, em consideração à natureza jurídica deste último, que deverá ser definida. O objetivo desta análise é verificar, também diante das considerações anteriores, se é possível a inserção de normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico brasileiro. A partir do estabelecimento desta premissa e dos respectivos termos a serem adotados neste trabalho, será estudado em detalhe o art. 225 da Constituição Federal com foco no objeto de estudo proposto.

Neste ponto deverá ser observado o dever imposto ao Poder Público de assegurar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Também será realizado um estudo sobre os princípios do Direito Ambiental. Ao fim desta análise feita no terceiro capítulo poderão ser abordadas as normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico brasileiro em consideração, inclusive, à questão da capacidade contributiva.

Após a abordagem do objeto em estudo no ordenamento jurídico brasileiro será analisada a norma tributária indutora ambiental na Alemanha, em cumprimento ao método comparativo. A observação dessa norma no ordenamento jurídico alemão necessita, no entanto, de um estudo prévio sobre o sistema constitucional verificado naquele país, o que será feito por meio de uma pesquisa a respeito da chamada Lei Fundamental Alemã. Por meio destas informações será possível entender as principais semelhanças e diferenças existentes entre Brasil e Alemanha neste âmbito.

Inicialmente será feito uma contextualização histórica do constitucionalismo alemão até a criação da Lei Fundamental Alemã. Nesse objetivo será travada também uma discussão sobre a concepção do termo constituição. Em seguida serão consideradas as circunstâncias históricas nas quais aquela foi criada, bem como a permanência desta durante a divisão da Alemanha. A partir disso será analisada a própria Lei Fundamental Alemã, em consideração, também, a alguns aspectos referidos na Constituição Federal do Brasil. Ademais serão abordados os aspectos jurídicos do pertencimento da Alemanha à União Europeia, bem como as consequências deste fato para este ordenamento jurídico. Relevante neste momento será a análise do capítulo da Lei Fundamental Alemã voltado exclusivamente às finanças.

Somente a partir desta base poderão ser analisadas as normas tributárias indutoras ambientais na Alemanha. Inicialmente neste ponto será necessário um estudo da construção doutrinária desenvolvida paulatinamente naquele país quanto à possibilidade ou não da utilização de normas tributárias para a intervenção do Estado na Economia, diante da falta de previsão desta hipótese na Lei Fundamental Alemã.

Em seguida serão analisadas as diretrizes tributárias contidas neste texto, com atenção às regras de competência. Também será estudada a jurisprudência do Tribunal Constitucional da Alemanha país quanto à instituição de normas tributárias indutoras bem como, se for o caso, os requisitos para tanto. Em seguida serão pesquisados alguns casos de normas tributárias indutoras já existentes neste ordenamento jurídico.

O último tópico do terceiro capítulo será dedicado exclusivamente ao papel dessas normas na esfera ambiental na Alemanha. Para tanto é interessante realizar uma pesquisa sobre o Direito Ambiental nesse país, assim como feito em relação ao Brasil. Neste âmbito cabe salientar a relevância, como um todo, para o Brasil do Direito Ambiental alemão, por exemplo, por meio da adoção de certos elementos desenvolvidos na Alemanha neste contexto, como o princípio da precaução.

Esse e outros princípios também serão aprofundados neste tópico, assim como as determinações de domínio ambiental estipuladas pela União Europeia. A partir disso, serão avaliados os instrumentos utilizados na Alemanha para a preservação do meio ambiente. O objetivo é visualizar que meios poderão ser lançados pela Alemanha para a concretização dessa preservação. Por consistir num desses instrumentos, serão estudadas, em tópico exclusivo ao fim, as normas tributárias indutoras ambientais.

Os capítulos terceiro e quarto serão a base para a realização, no quinto capítulo, de um estudo de casos sobre o objeto deste trabalho. Conforme acima apontado serão verificadas, em cada ordenamento, normas tributárias indutoras ambientais na esfera da geração de energia elétrica. Por meio dos resultados obtidos com esta pesquisa poderá ser avaliado, ao fim, o papel das normas tributárias indutoras ambientais e a adequação ou não desta medida aos objetivos para os quais tais normas são criadas.

1. CONTRIBUIÇÕES DA ECONOMIA PARA A ANÁLISE DA NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL

1.1 Pressupostos pigouvianos para uma intervenção do Estado na economia

1.1.1 A relação entre o bem-estar econômico e o dividendo nacional

Ainda na década de vinte do século passado, Pigou propôs na obra “The Economics of Welfare” uma análise sobre os aspectos econômicos do bem-estar social. Devido às sucessivas alterações que o autor realizou nas reedições deste livro, por exemplo, ao retirar da segunda edição para revisão partes sobre a variabilidade do dividendo nacional ou o trecho sobre finanças públicas, prevaleceu nesta pesquisa a opção pelo exame de uma edição após a sua morte, fato que se deu em 1959.

O objeto de estudo contido na referida obra tem como corte demarcatório a análise do bem-estar social que pode se relacionar com a medida de dinheiro (PIGOU, 1960, p. 11), ou seja, apenas aquele bem-estar social que é monetariamente mensurável. O bem-estar é assim um conceito elástico, por sofrer influências de variáveis econômicas. Nesse sentido, o autor admite que:

Os únicos aspectos da vida consciente que podem, via de regra, ser colocados em relação com uma medida de dinheiro e que, por isso, são abrangidos pela economia do bem-estar, são um grupo limitado de satisfações e insatisfações. [...] Causas ambientais atuando para mudar satisfações econômicas podem, assim, seja no mesmo ato ou em consequência disso, alterar algum desses elementos (PIGOU, 1960, p. 14)¹⁰.

Por este raciocínio, apesar de existirem outros elementos determinantes na conduta do indivíduo, como aspectos emocionais, são considerados para a economia do bem-estar apenas as satisfações e as insatisfações relacionadas ao dinheiro. Isso não significa dizer que as mudanças ambientais, ou seja, aquelas externas ao indivíduo, e que tenham como objetivo uma modificação nessas satisfações ou insatisfações, também não alterem os outros aspectos da vida. Apenas representa a ideia de que, para efeitos da economia do bem-estar, somente as satisfações

¹⁰ Do original: “The only aspects of conscious life which can, as a rule, be brought into relation with a money measure, and which, therefore, fall within economic welfare, are a certain limited group of satisfactions and dissatisfactions. (...) Environmental causes operating to change economic satisfactions may, therefore, either in the same act or as a consequence of it, alter some of these elements.”

e as insatisfações expressas em dinheiro, bem como as escolhas determinadas por estas, podem ser mensuradas e, portanto, consideradas, qualquer que tenha sido a razão que as determinou¹¹.

Assim, muitos fatores podem determinar a escolha do sujeito por um determinado produto, como o preço, a qualidade ou o fato da produção deste respeitar o meio ambiente durante o processo de produção, por exemplo. Estes fatores pessoais que convencem o sujeito não são avaliados na teoria de Pigou, mas apenas o momento em que este destina parte do seu dinheiro para a aquisição daquele. Isso torna evidente a ideia de utilidade para a economia¹². De acordo com o autor, “[...] o dinheiro que uma pessoa está disposta a oferecer por uma coisa mede diretamente não a satisfação que ela vai obter com a coisa, mas a intensidade do seu desejo por isso”¹³ (PIGOU, 1960, p. 23).

A utilidade, ou “o modo de descrever as preferências” (VARIAN, 2006, p. 56), é então um fator econômico capaz de indicar o valor que um determinado objeto representa para um sujeito. Nesse sentido:

[...] estamos autorizados a usar quantias comparáveis de dinheiro que a pessoa está disposta a oferecer para duas coisas diferentes como um teste para satisfações comparativas que essas coisas renderão a ela, apenas na condição de que a razão entre as intensidades de desejo que ela sente pelas duas é igual a razão entre as quantias de satisfação que a posse destas vai ir concedê-la¹⁴ (PIGOU, 1960, p. 23).

Ao abordar essas satisfações e insatisfações o autor também estabelece que há uma preferência humana pela satisfação de desejos imediatos, em comparação com a satisfação de desejos mais distantes¹⁵. Exemplifica, para tanto, que: “[...] trabalhos de reflorestamento ou de

¹¹ Também na obra “A study in Public Finance”, Pigou se refere à satisfação: “Todos nós sabemos que estamos mais felizes – desfrutando de maior satisfação – em algum momento do que em outro e que alguns eventos nos impõem maior sacrifício do que outros. [...] Diferentes satisfações e sacrifícios para a mesma pessoa são quantitativamente comparáveis” (PIGOU, 1947, p. 41). Do original: “We all know that we are happier – enjoying more satisfaction – at one time than at another and that some events inflict on us greater sacrifice than others. (...) Different satisfactions and sacrifices to the same person are quantitatively comparable.”

¹² Esta noção de que o valor depende da utilidade já era antes desenvolvida pelo pensamento econômico dos marginalistas, por exemplo: “Prazer e dor são, sem dúvida, os objetos definitivos do cálculo econômico. Para satisfazer nossas necessidades ao máximo com o mínimo de esforço – obter a maior quantidade do que é desejado pelo curso do que é menos desejável – em outras palavras, maximizar o prazer é o problema da Economia” (JEVONS, 1888, p. 9). Do original: “Pleasure and pain are undoubtedly the ultimate objects of the Calculus of Economics. To satisfy our wants to the utmost with the least effort—to procure the greatest amount of what is desirable at the expense of the least that is undesirable—in other words, *to maximise pleasure*, is the problem of Economics.”

¹³ Do original: “[...] the money which a person is prepared to offer for a thing measures directly, not the satisfaction he will get from the thing, but the intensity of his desire for it.”

¹⁴ Do original: “[...] we are entitled to use the comparative amounts of money which a person is prepared to offer for two different things as a test of the comparative satisfactions which these things will yield to him, only in condition that the ratio between the intensities of desire that he feels for the two is equal to the ratio between the amounts of satisfaction which their possession will yield to him”.

¹⁵ Sobre isso: “Falando-se de modo geral, todos preferem um prazer ou uma satisfação presente de determinada magnitude a futuros prazeres ou satisfações de igual magnitude, até mesmo se estas posteriores são perfeitamente certas de acontecer. Mas essa preferência por prazeres no presente não – a ideia em si seria contraditória – implica

abastecimento de água, cujo retorno é distante, são semelhantemente prejudicados pela ausência de desejo relativo a satisfações distantes”¹⁶ (PIGOU, 1960, p. 27). Descreve, portanto, a tendência humana em satisfazer, assim que possível, os desejos possuídos, em detrimento da possibilidade, ainda que igualmente provável, de fazê-lo posteriormente. Este pensamento, por outra perspectiva, revela a propensão do ser humano em priorizar atividades com resultado imediato.

A partir deste pressuposto, o autor sugere que o Estado deveria atuar para influenciar as prioridades dos sujeitos:

Tendo em vista esta tendência “natural” das pessoas a dedicar demais seus recursos para ocupação presente e muito menos para ocupação futura, qualquer interferência artificial pela parte do governo em favor desta tendência compele, a não ser que haja vantagens compensatórias no lado da distribuição, a diminuir o bem-estar econômico. Sujeito a esta condição, portanto, todos os tributos que se diferenciam da poupança, em comparação com os gastos, devem diminuir o bem-estar econômico¹⁷ (PIGOU, 1960, p. 28).

A ideia defendida pelo economista é a de que a instituição de tributos pelo governo, tributos esses que são contabilizadas como débito no patrimônio do particular, é capaz de interferir nas escolhas dos sujeitos, ao diminuir o bem-estar imediato destes. Haveria com isso uma mudança na contumaz priorização de satisfações presentes monetariamente expressas.

que um presente prazer de certa magnitude seja *maior* que um prazer futuro de mesma magnitude. Isso implica apenas que nossa capacidade ocular é defeituosa e que nós, assim, vemos prazeres futuros como se estivessem em escala diminuída” (PIGOU, 1960, p. 24-25). Do original: “Generally speaking, everybody prefers present pleasure or satisfactions of given magnitude to future pleasures or satisfactions of equal magnitude, even when the latter are perfectly certain to occur. But this preference for present pleasures does not – the idea is itself contradictory – imply that a present pleasure of given magnitude is any *greater* than a future pleasure of the same magnitude. It implies only that our telescopic faculty is defective, and that we, therefore, see future pleasures, as it were, on a diminished scale.” Este pensamento está em consonância com o trabalho legado por Aristóteles, que, ao se referir ao prazer, afirmou: “O estudo do prazer e do sofrimento também pertence ao campo do filosófico político, pois ele é o arquiteto do fim com vista no qual dizemos que uma coisa é má e outra é boa, em absoluto. Ademais, uma de nossas tarefas necessárias é examiná-lo, pois não somente estabelecemos que a virtude e o vício morais relacionam-se a sofrimento e a prazeres, como a maioria pensa que a felicidade envolve prazer [...]. Não está certo dizer que o prazer seja um processo consciente, mas antes deveríamos chamá-lo atividade do estado natural e, em vez de ‘consciente’, deveríamos dizer ‘sem obstáculo’” (ARISTÓTELES, 2005, p. 164-166). A respeito do sofrimento, afirmou ainda o filósofo que: “Mas, além disso, todos concordam que o sofrimento é um mal e deve ser evitado. Como efeito, algumas dores são más em sentido absoluto, e outras são más porque de alguma maneira servem de obstáculo à nossa atividade. O contrário do que deve ser evitado, por ser algo a ser evitado e mau, deve ser bom. O prazer, portanto, é necessariamente um bem” (ARISTÓTELES, 2005, p. 167). Pode-se observar, com isso, que a natural busca pelo prazer é uma consideração antiga.

¹⁶ Do original: “(...) works of afforestation or water supply, the return to which is distant, are similarly handicapped by the slackness of desire towards distant satisfactions.”

¹⁷ Do original: “In view of this ‘natural’ tendency of people to devote too much of their resources to present service and too little to future service, any artificial interference on the part of Government in favour of that tendency is bound, unless it has compensating advantages on the side of the distribution, to diminish economic welfare. Subject to that condition, therefore, all taxes which differentiate against saving, as compared with spending, must diminish economic welfare.”

O conceito de bem-estar econômico também está coordenado com o conceito de dividendo nacional, outra ideia relevante para a compreensão das proposições de Pigou. Dividendo nacional é, nesse âmbito, a parte do rendimento objetivo de uma comunidade, seja este rendimento advindo de serviços, seja de mercadorias (PIGOU, 1960, p. 31). Da mesma forma, por variarem os fatores que determinam esse rendimento, trata-se o dividendo nacional de mais um conceito elástico da economia. Assim, “o bem-estar econômico de um país está intimamente associado ao tamanho do dividendo nacional e mudanças no bem-estar econômico com mudanças no tamanho do dividendo”¹⁸ (PIGOU, 1960, p. 50).

Apesar de ser um conceito objetivo – a soma dos bens e serviços verificados em certo local num determinado período de tempo – muitos fatores podem influenciar o tamanho do dividendo nacional. Por isso mesmo só pode ser avaliado o crescimento ou diminuição deste último se verificadas todas as variáveis que o constituem. Isso significa também considerar que há mudanças nas preferências dos sujeitos e no poder aquisitivo destes (PIGOU, 1960, p.52), as quais trazem modificações nos resultados do dividendo nacional de período a período. Outro fator determinante nesta perspectiva, o qual deve ser considerado na avaliação do dividendo nacional, é a presença de falhas no mercado, o que, pela especificidade do tema, será mais detalhado em tópico próprio.

1.1.2 Falhas de mercado ou diferença entre produtos líquidos marginais

Até aqui restou estabelecido que, para Pigou, o bem-estar econômico é um conceito elástico que pode ser afetado tanto pelo tamanho do dividendo nacional, como pela maneira que este é distribuído (PIGOU, 1960, p. 123). A segunda parte da obra do economista passa a ser então dedicada às causas que determinam o tamanho do dividendo nacional (PIGOU, 1960, p. 127). Antes disso, no entanto, o autor aponta a importância das instituições estatais no controle dos interesses particulares dos indivíduos. Tal controle mostra-se imprescindível para o crescimento do dividendo nacional.

¹⁸ Do original: “The economic welfare of the country is intimately associated with the size of the national dividend, and changes in economic welfare with changes in the size of the dividend.”

Assim, o autor admite que “[...] até nos mais avançados Estados há falhas e imperfeições”¹⁹ e defende a presença de instituições para a consecução do bem-estar econômico. Esta é, inclusive, a finalidade a que dedica os próprios escritos:

Nós não estamos preocupados com aquelas deficiências das organizações que às vezes fazem com que interesses não econômicos mais altos sejam sacrificados por interesses econômicos menos importantes. Para além e acima destes há muitos obstáculos que impedem que os recursos de uma comunidade sejam distribuídos entre diferentes usuários ou entre ocupações da maneira mais efetiva. O estudo destes constitui nosso presente problema. Este estudo envolve algumas análises difíceis. Mas a intenção é essencialmente prática. Ela busca esclarecer algumas das maneiras nas quais agora é, ou eventualmente poderá ser, praticável para os governos controlar o jogo das forças econômicas de modo a promover o bem-estar econômico e, por meio deste, o bem-estar total, dos cidadãos como um todo²⁰ (PIGOU, 1960, p. 129-130).

Algumas observações podem ser feitas a partir do que foi imediatamente exposto. Inicialmente a reflexão sobre a existência de falhas e imperfeições nas instituições estatais, questão que mais à frente ainda é aprofundada pelo autor na mesma obra e que, até hoje, constitui uma premissa da Análise Econômica do Direito²¹. Mesmo as críticas construídas ao longo das últimas décadas ao pensamento de Pigou não desconsideraram a existência de tais falhas e imperfeições, como será oportunamente abordado.

Ademais, já aqui são diferenciadas as falhas das organizações, ou seja, aquelas a serem consideradas por uma análise microeconômica, das falhas que podem existir no controle dos jogos das forças econômicas feito pelo governo, ou seja, as falhas identificáveis por uma análise macroeconômica. Desta segunda falha decorre outra ponderação a ser feita, qual seja, a

¹⁹ Do original: “(...) even in the most advanced States there are failures and imperfections.”

²⁰ Do original: “We are not here concerned with those deficiencies of organization which sometimes cause higher non-economic interests to be sacrificed to less important economic interests. Over and above these, there are many obstacles that prevent a community’s resources from being distributed among different uses or occupations in the most effective way. The study of these constitutes our present problem. That study involves some difficult analysis. But its purpose is essentially practical. It seeks to bring into clearer light some of the ways in which it now is, or eventually may become, feasible for governments to control the play of economic forces in such wise as to promote the economic welfare, and, through that, the total welfare, of their citizens as a whole.”

²¹ Nesse sentido, por exemplo, é o conceito de instituições para o neoinstitucionalista Douglas North. Para ele as instituições “são restrições humanamente concebidas que estruturam a interação humana. [...] as instituições políticas e econômicas, em conseqüência, são fundamentais, determinantes para o desempenho econômico. O tempo, enquanto se refere ao desenvolvimento econômico e social, é a dimensão na qual o processo de aprendizagem do ser humano molda a forma como as instituições evoluem” (NORTH, 1994, p.360-359). Do original: “(...) are the humanly devised constraints that structure human interaction. [...] the political and economic institutions, in consequence, are the underlying, determinants of economic performance. Time as it relates to economic and societal change is the dimension in which the learning process of human beings shapes the way institutions evolve”. Ou ainda, mais especificamente na questão das organizações: “Em seu trabalho *Mechanisms of Governance*, Williamson desenvolve o conceito de estrutura de governança, que é definida a partir dos atributos das diferentes transações. O autor busca caracterizar uma transação por meio da incerteza, freqüência e da especificidade dos ativos [...]” (SACOMANTO NETO/TRUZZI, 2002, p.38). Também por perspectiva são consideradas as falhas e as imperfeições, porém, nesse caso, numa análise microeconômica.

admissão feita pelo economista da necessidade de atuação do Estado para uma efetiva distribuição dos recursos existentes, a fim de obter o bem-estar econômico.

Esta prerrogativa justifica a defesa de Pigou pelo estabelecimento de instrumentos que sejam capazes de atenuar ou eliminar as denominadas externalidades negativas. A respeito do tema, que é imprescindível para a análise da norma tributária indutora ambiental proposta na metodologia deste trabalho, faz-se necessário esclarecer nas próximas linhas alguns conceitos que são desenvolvidos na obra em estudo.

Considerando-se, portanto, que os recursos estão sempre em fluxo diante da variável distribuição destes entre os sujeitos, é utilizado o termo “aumento marginal dos recursos” (*marginal increment of resources*) para representar qualquer ganho de recursos ao total de recursos já existente, seja pela soma, seja pela transferência destes para um determinado uso ou lugar. Com isso constituem-se, assim, o produto líquido marginal aditivo (*additive marginal net product*) e o produto líquido marginal substitutivo (*substitutive marginal net product*), respectivamente (PIGOU, 1960, p. 131-132).

Disto é afirmado que: “se o efeito sobre a produção num uso específico ou lugar da soma de um aumento de recursos é independente da quantidade de recursos empregada em outro lugar, o produto líquido desses dois tipos de aumento marginal será o mesmo”²² (PIGOU, 1960, p. 132). Ou seja, se não houvesse qualquer influência entre as inúmeras atividades realizadas pelos particulares, o produto líquido destas últimas sempre corresponderia à diferença entre o total de recursos que havia anteriormente, adicionado ou subtraído do valor que ao fim foi obtido com essas atividades, cada uma, desta maneira, separadamente considerada.

No entanto, é mais habitual que o fluxo de recursos não ocorra separadamente e que os resultados verificados numa atividade sejam influenciados e influenciem outros resultados, fazendo com que o produto líquido seja frequentemente determinado também por outras atividades que são realizadas. Por este viés:

Pode acontecer, por exemplo, (...) que custos sejam lançados a pessoas não diretamente interessadas, por dizer, danos não compensados feitos por faíscas de motores ferroviários contra madeira circundante. Todos os efeitos deste tipo devem ser incluídos – alguns deles serão positivos, outros serão elementos negativos – no cômputo do produto líquido social do aumento marginal de qualquer volume de recursos transformados em algum uso ou lugar. Novamente um aumento na quantidade de recursos empregados por uma firma numa indústria pode dar origem a economias externas na indústria como um todo e assim reduzir os custos reais

²² Do original: “If the effect on production in a particular use or place of adding an increment of resources is independent of the quantity of resources employed elsewhere, the net products of these two sorts of marginal increment will be the same.”

envolvidos na produção por outras firmas de determinado produto. Tudo deste tipo deve ser contabilizado²³ (PIGOU, 1960, p. 134).

Os citados efeitos são as externalidades²⁴, que podem ser positivas ou negativas. Quando trazem algum ganho a sujeitos que não estão diretamente participando da atividade produtiva, são denominadas externalidades positivas. É o caso da educação, por exemplo, que mesmo se individualmente considerada poderá trazer benefícios a toda a sociedade e, desta forma, deve ser incentivada pelo Poder Público. Por outro lado, quando trazem perdas a também terceiros, por meio de poluição no meio ambiente, por exemplo, essas externalidades são conhecidas como negativas.

Tais externalidades constituem, portanto, falhas de mercado que alteram a distribuição do dividendo nacional ao influenciar o produto líquido a ser verificado. Isto porque alguns sujeitos, sem qualquer ligação direta com outras atividades, podem ser igualmente beneficiados ou prejudicados por estas e, assim, perceberem ganhos ou perdas econômicas. Cabe ao Estado atuar para atenuar essas perdas, por meio de proibições, por exemplo, bem como, diante da possibilidade, promover esses ganhos, por meio de incentivos ao particular, no caso de externalidades que possam promover o bem-estar de todos, como se observa atualmente com a valorização da reciclagem do lixo.

Isto permite observar que esses ganhos ou perdas não são apenas verificados por um terceiro particular, mas também podem ser aproveitados ou sofridos por toda a sociedade. Por exemplo, dentre os diversos casos²⁵ trazidos por Pigou de externalidades positivas, há destaque aos ganhos obtidos por meio de novas descobertas científicas. Estes, pela importância que podem representar, são muitas vezes transferidos rapidamente para a população, tornando possível que o ganho da sociedade com tal descoberta seja maior do que o ganho que o descobridor poderia perceber. Este fato demandaria uma atuação do Estado a fim de que seja

²³ Do original: “It might happen, for example, [...] that costs are thrown upon people not directly concerned, through say, uncompensated damage done to surrounding woods by sparks from railway engines. All such effects must be included – some of them will be positive, others negative elements – in reckoning up the social net product of the marginal increment of any volume of resources turned into any use or place. Again an increase in the quantity of resources employed by one firm in an industry may give rise to external economies in the industry as a whole and so lessen the real costs involved in the production by other firms of a given output. Everything of this kind must be counted in”.

²⁴ Esta constatação inaugura o tema das falhas de mercado na economia. A respeito disso: “O sr. Pigou desbravou o estudo das falhas de mercado” (CASSIDY, 2009, p. 1). Do original: “Mr. Pigou pioneered the study of market failure”

²⁵ É interessante conhecer a lista de exemplos de externalidades positivas apresentadas por Pigou, a qual, além de contribuir para o entendimento dessas ideias, mostra a raiz de um raciocínio que até hoje influencia a relação entre Direito e Economia. Mais a respeito disso em 1.3.2.

também garantido o lucro dos pesquisadores e, com isso, a manutenção do incentivo à pesquisa. Nesse sentido:

(...) é verdade para os recursos semelhantemente destinados para os problemas fundamentais da pesquisa científica, dos quais, de maneira inesperada, frequentemente surgem descobertas de alta utilidade prática, e também para o aperfeiçoamento de invenções e melhorias em processos industriais. Estes últimos são comumente de tal natureza que não podem ser patenteados ou mantidos em segredo e, por isso, o total da remuneração extra, que primeiramente trazem ao inventor, é rapidamente transferida dele para o público em geral na forma de preços reduzidos. As leis de patente visam, com efeito, tornar o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal mais próximos entre si²⁶ (PIGOU, 1960, p. 185).

É pertinente, assim, a distinção feita por Pigou entre o produto líquido social marginal (*marginal social net product*) e o produto líquido privado marginal (*marginal private net product*). O produto líquido social marginal se refere ao “[...] produto líquido total de objetos físicos ou serviços objetivos relativo ao aumento marginal de recursos em qualquer uso ou lugar, não importa a quem qualquer parte desse produto possa atingir”²⁷ (PIGOU, 1960, p. 134). Seria o produto marginal obtido por todos, indistintamente, dentro de um grupo a ser considerado num espaço de tempo. É o caso, por exemplo, dos ganhos que são verificados por toda a sociedade com a realização de reciclagem, acima referida.

Já o produto líquido privado marginal é “aquela parte do produto líquido total de objetos físicos ou serviços objetivos relativos ao aumento marginal de recursos em qualquer uso ou lugar que atinge na primeira instância – *i.e.* antes da venda – a pessoa responsável pelo investimento das fontes ali”²⁸ (PIGOU, 1960, p. 134-135). Trata-se, aqui, dos ganhos verificados por aquele que realizou o investimento em determinada atividade.

Isto significa considerar que o produto líquido pode ser verificado tanto por um grupo de sujeitos, como apenas pelo particular que realizou a respectiva atividade econômica. É essencial observar que tais produtos líquidos podem ser iguais ou um ser maior que o outro (PIGOU, 1960, p. 135). Em outros termos, o ganho ao fim verificado pelo particular, por exemplo, pode ser maior do que o ganho obtido por toda a sociedade.

²⁶ Do original: “[...] it is true of resources devoted alike to the fundamental problems of scientific research, out of which, in unexpected ways, discoveries of high practical utility often grow, and also to the perfecting of inventions and improvements in industrial processes. These latter are often of such a nature that they can neither be patented nor kept secret, and, therefore, the whole of the extra reward, which they at first bring to their inventor, is very quickly transferred from him to the general public in the form of reduced prices. The patent laws aim, in effect, at bringing marginal private net product and marginal social net product more closely together.”

²⁷ Do original: “[...] total net product of physical things or objective services due to the marginal increment of resources in any given use or place, no matter to whom any part of this product may accrue.”

²⁸ Do original: “[...] that part of the total net product of physical things or objective services due to the marginal increment of resources in any given use or place which accrues in the first instance – *i.e.* prior to sale – to the person responsible for investing resources there.”

Assim, ao se considerar o exemplo acima citado quanto às externalidades positivas que são verificadas com as novas descobertas científicas, pode ser observado que “as leis de patente objetivam na realidade trazer o produto líquido privado marginal mais próximo do produto líquido social marginal”²⁹ (PIGOU, 1960, p. 185). A presença das externalidades justificaria, portanto, a intervenção do Estado. Da mesma forma, demandam este tipo de atuação os obstáculos à movimentação de recursos, quais sejam os custos de movimentação e o conhecimento imperfeito, aos quais serão dedicadas as próximas linhas.

1.1.3 Custos de movimentação e conhecimento imperfeito

Pigou aponta a existência dos chamados “custos de movimentação” (*costs of movement*), os quais certamente inspiraram Coase ao tratar dos chamados custos de transação, como será mais à frente abordado. Ao utilizar o termo custos de movimentação na obra em estudo, o economista considerou que, “na vida real, custos estão frequentemente envolvidos na movimentação de recursos de um lugar ou uso para outro [...]”³⁰ (PIGOU, 1960, p. 138). Tais custos de movimentação referem-se a dois grupos de custos que devem, portanto, ser observados na análise do produto líquido. O primeiro grupo de custos é:

[...] representado pelo mercado capital, promotores, sindicatos financeiros, fundos de investimento, procuradores, banqueiros e outros, os quais, em diferentes graus, de acordo com a natureza do investimento concernido, ajudam no trabalho de transportar capital do seu lugar de origem para o lugar de aplicação³¹ (PIGOU, 1960, p. 158).

Estes custos podem então ser considerados como custos diretos de movimentação dos valores investidos, pois se referem diretamente à movimentação destes entre dois lugares. É o caso, por exemplo, de taxas cobradas pelos bancos para movimentação financeira. Já o segundo grupo de custos é representado por custos não tão evidentes, mas que influenciam, ao fim, o total do produto líquido a ser verificado, ainda que indiretamente. Tratam-se dos custos relativos à complexidade na estrutura das unidades nas quais as transações são conduzidas.

²⁹ Do original: “The patent laws aim, in effect, at bringing marginal private net product and marginal social net product more closely together”.

³⁰ Do original: “[...] in real life costs are often involved in moving resources from one place or occupation to another [...]”.

³¹ Do original: “(...) represented by the capital market, promoters, financing syndicates, investment trusts, solicitors, bankers and others, who, in varying degrees according to the nature of the investment concerned, help in the work of transporting capital from its places of origin to its place of employment.”

Isso pode se dar tanto com a redução do valor dos depósitos individuais que os bancos aceitam (PIGOU, 1960, p. 159), pela diminuição do tempo durante o qual um sujeito empresta uma quantia em dinheiro (PIGOU, 1960, p. 160). Como resultado disso, tem-se que a:

Redução na extensão de tempo dessas unidades nas quais o capital é emprestado é de grande importância na prática, porque, considerando que a maior parte das empresas requer fundos por um grande período, muitos credores só estão dispostos a interromper inexoravelmente seus recursos por um curto período de tempo. [...] Em tempos de tensão o desconto de novos títulos pode ser difícil e dispendioso e a conversão do capital pela venda de quotas pode não ser possível, exceto a grandes perdas (PIGOU, 1960, p. 160-161)³².

A ponderação da variação dos custos diante desses cenários, principalmente diante das dificuldades acima citadas, aponta que o produto líquido final não depende apenas dos ganhos e das perdas diretas, mas que também são determinados pelo ágio e pelo deságio possivelmente perceptíveis no montante do dinheiro investido. Pode então haver, conforme acima citado, uma diferença entre o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal, observação que é relevante é para o tema deste trabalho. Este fato, segundo Pigou, enseja a de atuação direta do Estado:

Mesmo que os valores do produto líquido social marginal fossem iguais em todos os lugares, ou diferenciados apenas de maneira ‘justificada’ pelos custos de movimentação, ainda pode haver oportunidade para ações do Estado projetadas para aumentar a grandeza do dividendo nacional e o aumento do bem-estar econômico³³ (PIGOU, 1960, p. 141).

Além dos custos de movimentação, outro obstáculo à movimentação de recurso que deve ser levado em consideração ao se analisar o produto líquido marginal, seja ele social, seja ele privado, é o conhecimento imperfeito (*imperfect knowledge*). Trata-se de uma das falhas de mercado que até hoje são consideradas pela teoria econômica³⁴. Pigou foi pioneiro ao afirmar que uma maior aptidão ou, ao contrário, a ausência desta na realização das movimentações econômicas influenciam os produtos que ao fim serão observados. Em outros termos, a igualdade do retorno do que foi investido é impedida pela ignorância (PIGOU, 1960, p. 149).

A insuficiência de conhecimento torna então possível a verificação de diferentes resultados, mesmo entre aplicações de semelhante magnitude. Isso, porque “[...] o jogo livre do

³² Do original: “Reduction in the time-extension of the units in which capital is borrowed is of great importance in practice, because, whereas most enterprises require funds for a long period, many lenders are only willing to cut themselves off inexorably from their resources for a short period. (...) In times of stress the discounting of new bills may prove very difficult and costly, and the realization of capital by the sale of shares may not be possible except at heavy loss.”

³³ Do original: “(...) even though the values of marginal social net products were everywhere equal or differed only in ways ‘justified’ by the costs of movement, there might still be scope for State action designed to increase the magnitude of the national dividend and augment economic welfare.”

³⁴ Ainda que esta ideia tenha outra denominação, como, por exemplo, “assimetria de informação”, que mais à frente será aprofundada.

próprio interesse, contanto que não seja prejudicado pela ignorância, tende, na ausência de custos de movimentação, a distribuir os recursos entre diferentes usos e lugares, bem como a render proporções do retorno iguais em toda a parte”³⁵ (PIGOU, 1960, p. 142). Tal seria a conformação do mercado, diante da inexistência desta falha de mercado.

O conhecimento imperfeito é apresentado por Pigou a partir da constatação de que os sujeitos detêm de maneira diferente informações sobre como devem ser feitos investimentos com os recursos que estão disponíveis. Em termos gerais, afirma o autor que “[...] nas condições existentes, a ignorância inibirá quase completamente a tendência pela igualdade entre os retornos de recursos que fluem a qualquer tempo em diferentes usos”³⁶ (PIGOU, 1960, p. 150). O conhecimento imperfeito, portanto, traz consigo a não coincidência dos resultados dos investimentos que são realizados pelos sujeitos.

Tal assertiva, entretanto, conforme reconhecimento do próprio autor, comporta exceção. É o caso, por exemplo, dos sujeitos que, apesar de não terem experiência em investimentos, detêm sabedoria específica a respeito da atividade a ser desenvolvida e, com isso, conseguem realizar com sucesso o investimento. Além disso, não é desconsiderado o fato de que até o conhecimento correto a respeito do passado imediato não consegue sempre evitar uma orientação defeituosa (PIGOU, 1960, p. 150). No entanto, de maneira geral, é admitido pelo economista que os sujeitos que profissionalmente têm acesso a informações sobre investimentos tendem a realizá-los de maneira mais bem sucedida, ou seja, tendem a receber um retorno maior.

A relevante contribuição para esta pesquisa, principalmente no que diz respeito à consideração das falhas de mercado, é a constatação de que a distinção de conhecimentos resulta numa desigualdade nos retornos dos investimentos que são feitos pelos sujeitos. E o elemento “retorno” é importante nesta perspectiva, pois funciona como um guia para uma correta distribuição dos recursos (PIGOU, 1960, p. 149). Em outros termos, quem detém mais informações, melhor chance de maiores retornos possui, fato que causa uma diferença entre os sujeitos e, conseqüentemente, prejudica o bem-estar econômico³⁷, já que não incrementa o dividendo nacional.

³⁵ Do original: “(...) the free play of self-interest, so far as it is not hampered by ignorance, tends, in the absence of costs of movement, so to distribute resources among different uses and places as to render rates of return everywhere equal.”

³⁶ Do original: “[...] in existing conditions, ignorance will almost entirely inhibit the tendency towards equality among the returns to resources flowing at any time into different uses”.

³⁷ A respeito disso: “Segue-se que, se o produto líquido privado e social coincidem em toda parte, o jogo livre do próprio interesse, enquanto não prejudicado pela ignorância, tenderá a trazer uma distribuição de recursos entre

Para o aumento do dividendo nacional e, como resultado, o aumento do bem-estar econômico, Pigou incentiva a atuação do Estado a fim de promover, onde for possível, uma maior igualdade de conhecimento, ou, ao menos, uma diminuição da ignorância dos sujeitos, principalmente dos pequenos investidores. Isto pode se dar, por exemplo, por meio da instituição de uma limitação legal mínima para o valor de ações de novas empresas, o que diminuiria a participação de pessoas sem o capital necessário para atuação profissional nos investimentos (PIGOU, 1960, p. 153), bem como seria capaz de atenuar a “exploração fraudulenta de investidores incompetentes”³⁸ (PIGOU, 1960, p. 154).

A análise desta falha de mercado contribui para a ideia central do economista, segundo a qual, “o ponto essencial para o presente propósito é que, quando o produto líquido privado marginal e o produto líquido social marginal coincidem, qualquer obstáculo que obstrua o jogo livre do interesse próprio irá, no geral, prejudicar o dividendo nacional”³⁹ (PIGOU, 1960, p. 143). Assim, de acordo com esta teoria, o objetivo do governo deve ser a manutenção da proximidade entre esses dois produtos.

Para tanto, os custos de movimentação, assim como o conhecimento imperfeito, devem então ser atenuados ou suprimidos, a fim de que haja uma melhor distribuição dos retornos entre os sujeitos. A dificuldade nesse âmbito, entretanto, reside no fato de que o obstáculo à movimentação livre de recursos compreende simultaneamente os custos de movimentação e o conhecimento imperfeito, fazendo com que se “[...] tenha que contemplar reduções dos custos, enquanto o conhecimento continua imperfeito, e melhorar o conhecimento enquanto os custos permanecem”⁴⁰ (PIGOU, 1960, p. 145).

É de ser acrescentada a esta dificuldade, também, a tendência natural que há no mercado pela divergência entre os retornos que são obtidos pelo particular e os retornos que são verificados pela sociedade. Neste aspecto:

No geral os produtores estão interessados, não no social, mas apenas no produto líquido privado das suas operações. [...] o interesse próprio tenderá a acarretar igualdade nos valores do produto líquido privado marginal de recursos investidos de

diferentes usos e lugares, bem como a aumentar o dividendo nacional e, com isso, a soma do bem-estar econômico para *um* máximo” (PIGOU, 1960, p. 143). Do original: “It follows that, if private and social net products everywhere coincide, the free play of self-interest, so far as it is not hampered by ignorance, will tend to bring about such a distribution of resources among different uses and places as will raise the national dividend and, with it, the sum of economic welfare to *a* maximum.”

³⁸ Do original: “the fraudulent exploitation of incompetent investors”.

³⁹ Do original: “The essential point for our present purpose is that, when marginal private net products and marginal social net products coincide, any obstacles that obstruct the free play of self-interest will, in general, damage the national dividend”.

⁴⁰ Do original: “(...) have to contemplate reductions of costs while knowledge is still imperfect and improvement of knowledge while costs remain.”

maneiras diferentes. Mas não tenderá a acarretar igualdade nos valores do produto líquido social marginal, exceto quando o produto líquido privado marginal e o produto líquido social marginal são idênticos⁴¹ (PIGOU, 1960, p. 172).

Portanto, em consideração ao que foi inicialmente exposto sobre as escolhas dos sujeitos, há, para esta teoria, uma tendência humana pela preferência de alternativas que tragam resultados mais vantajosos para si mesmo em menos tempo. Os sujeitos sempre tenderão, assim, a optar por movimentações que ao fim lhes tragam maiores benefícios. E, como o aumento do dividendo nacional depende de uma igual distribuição dos recursos obtidos, só haverá bem-estar econômico se a atuação dos sujeitos individualmente considerados coincidirem com os ganhos obtidos por toda a sociedade, o que demandaria uma atuação estatal no mercado.

Caso contrário, a tendência será o maior distanciamento entre o produto líquido privado marginal e o produto líquido social marginal, principalmente diante dos custos de movimentação e o conhecimento imperfeito, os quais devem por esta mesma razão, ser tratados pelo Estado. A respeito disso:

Quando há uma divergência entre estes dois produtos líquidos marginais, o interesse próprio não irá, assim, tender a fazer o dividendo nacional para um máximo e, conseqüentemente, certos atos específicos de interferência com processos econômicos normais devem ser esperados, não diminuindo, mas ampliando o dividendo⁴² (PIGOU, 1960, p. 172).

Este é o fundamento desenvolvido por Pigou para uma intervenção estatal na economia, sendo expressamente o objetivo desta, portanto, o aumento do dividendo nacional. Como esta intervenção pode se realizar, principalmente no que diz respeito à instituição de tributos com esta função, bem como a justificativa desta atuação, será tema do próximo tópico em específico.

1.2 Análise das características do tributo pigouviano

1.2.1 A instituição de tributos como meio de intervenção estatal

⁴¹ Do original: “In general industrialists are interested, not in the social, but only in the private, net product of their operations. (...) self-interest will tend to bring about equality in the values of the marginal private net products of resources invested in different ways. But it will not tend to bring about equality in the values of the marginal social net products except when marginal private net product and marginal social net product are identical.”

⁴² Do original: “When there is a divergence between this two sorts of marginal net products, self-interest will not, therefore, tend to make the national dividend to a maximum; and, consequently, certain specific acts of interference with normal economic processes may be expected, not diminished, but to increase the dividend.”

No tópico anterior observou-se como as contribuições da ciência econômica são pertinentes à análise da norma tributária indutora ambiental, eis que esta última, nos moldes em que atualmente se apresenta, como será mais à frente discutido⁴³, concede ao particular a hipótese de escolha entre a abstenção ou a realização do fato gerador, sob o argumento de incentivo à preservação do meio ambiente. A utilização de tributos com tal função indutora remonta aos escritos do inglês Pigou, como inicialmente apontado, razão pela qual é comum⁴⁴ a utilização do termo “taxa pigouviana” nas referências aos tributos com função tributária indutora.

O economista em estudo relacionou as escolhas dos contribuintes diante da instituição de um tributo pelo Estado, pela perspectiva do impacto que esse tributo pode vir a causar no bem-estar dos sujeitos, tendo em vista as satisfações e insatisfações por eles vividas, e como ao fim isso pode determinar a conduta de cada um. Sobre isso, inclusive, afirmou que “o anúncio de um tributo em regra faz com que as pessoas mudem a própria conduta pela perspectiva, em alguma medida, de evitar o peso do tributo”⁴⁵ (PIGOU, 1947, p. 55).

Para esta teoria, a instituição de uma norma tributária indutora representaria, assim, um caminho na tentativa de diminuição das falhas de mercado e aumento do dividendo nacional, nos termos já acima explicitados. A argumentação de Pigou para a consecução desse propósito reflete uma tendência à defesa de uma maior atuação do Estado na economia. A fim de melhor ilustrar o que é ora afirmado, segue o exemplo dado pelo próprio autor:

[...] às vezes, quando as inter-relações entre várias pessoas privadas afetadas são altamente complexas, o governo deve achar necessário exercer alguma forma de controle autoritário, para além de proporcionar uma recompensa. Assim, começa a ser reconhecido como um axioma do governo que, em cada cidade, o poder deve ser detido por alguma autoridade para limitar a quantidade de construções permitidas em uma área, para restringir a altura na qual as casas devem ser construídas [...] e geralmente para controlar a atividade de construção dos indivíduos. Tão inútil como esperar uma cidade bem planejada resultante de atividades isoladas feita por especuladores seria esperar que resultasse um desenho satisfatório se cada polegada quadrada fosse pintada por um artista independente⁴⁶ (PIGOU, 1960, p. 194-195).

⁴³ Capítulo 2.

⁴⁴ Apenas a título de exemplo: “Taxa pigouviana: constitui-se no estabelecimento de uma taxa sobre a emissão de poluentes. É uma importante política de cunho econômico de controle dos níveis de poluição” (COSTA, 2005, p. 304).

⁴⁵ Do original: “The announcement of a tax as a rule causes people to modify their conduct with a view, in some measure, to avoiding the pressure of the tax.”

⁴⁶ Do original: “(...) sometimes, when the interrelations of the various private persons affected are highly complex, the Government may find it necessary to exercise some means of authoritative control in addition to providing a bounty. Thus it is coming to be recognized as an axiom of government that, in every town, power must be held by some authority to limit the quantity of building permitted to a given area, to restrict the height to which houses may be carried (...) and generally to control the building activities of individuals. It is as idle to expect a well-planned town to result from the independent activities of isolated speculators as it would be to expect a satisfactory picture to result if each separate square inch were painted by an independent artist.”

O controle estatal que deve ser feito nas construções realizadas pelos particulares, conforme acima exemplificado, demonstra o posicionamento da doutrina de Pigou pelo intervencionismo estatal. Esta é a reação do economista às ideias liberais que foram moldadas por Adam Smith ainda no séc. XVIII, as quais, por seu turno, resultariam no teorema da mão invisível⁴⁷. Quanto a isso, alega Pigou que: “nenhuma ‘mão invisível’ pode ser confiada para produzir um bom arranjo da forma inteira pela combinação de tratamentos separados das partes (PIGOU, 1960, p. 195)⁴⁸.” Necessário seria, portanto, alguma forma de atuação do governo para a harmonização dos diversos interesses da sociedade em prol do bem-estar comum.

Muitas são as possibilidades de controle da sociedade e dos diversos interesses que a integram trazidas pelo autor neste sentido. A intervenção do governo poderia se dar, por exemplo, pela regulação estatal dos preços ou do abastecimento de provimentos em caso de guerra. Isso se justificaria, pois “a urgente necessidade nacional pelo fornecimento ampliado de munições, alimentos caseiros, navios e certos outros artigos, levou à extensa intervenção do Estado na produção”⁴⁹ (PIGOU, 1960, p. 329).

Se não houvesse a atuação estatal nesse cenário, consequências outras, fora a típica destruição, poderiam advir com a guerra, piorando a situação vivida pelos cidadãos. Em tempos em que o deslocamento de produtos torna-se dificultado, a limitação do acesso a estes tende a aumentar os preços, inclusive de artigos básicos para a sobrevivência, o que demandaria pronta atuação do Estado. É interessante observar que importância dada ao longo da obra a aspectos bélicos se justifica pelo fato de que a primeira edição de “The Economics of Welfare” se deu no período entre as duas grandes guerras.

Mas não apenas nesse caso. Pigou defende também, por exemplo, a intervenção direta do Estado na atividade industrial. A opinião do autor é de que há um caso para intervenção pública, diante da existência de uma indústria a respeito da qual não seja possível “[...] acreditar que o jogo livre do interesse próprio causará uma quantidade de recursos a ser investida diferentemente da quantidade que é necessária no melhor interesse do dividendo nacional

⁴⁷ Nos limites deste trabalho, convém lembrar que Adam Smith defendeu a liberdade econômica no livro “A riqueza das nações”, de 1776. Este pensamento refletiu o momento histórico então vivido, e a noção de que a ação do homem poderia aumentar a riqueza. Nesse sentido, por exemplo, afirmou: “O estadista que procurasse dirigir os particulares sobre a maneira que deveriam empregar seus capitais, não só se sobrecarregaria com um cuidado desnecessário, mas assumiria uma autoridade que não poderia ser seguramente assumida por nenhuma pessoa isoladamente, nem por nenhum conselho ou senado, e que nunca seria tão perigosa quanto nas mãos de um homem que tivesse a insensatez e a presunção de se arrogar a exercê-la” (SMITH, 1981, p. 204).

⁴⁸ Do original: “No ‘invisible hand’ can be relied on to produce a good arrangement of the whole form from a combination of separate treatments of the parts.”

⁴⁹ Do original: “The urgent national need for enlarged supplies of munitions, home-grown food, ships, and certain other articles, led to extensive State intervention in production.”

[...]”⁵⁰ (PIGOU, 1960, p. 331). Maiores reflexões sobre este tipo de intervenção encontram-se mais adiante.

Outra maneira de intervir na economia para aumentar o dividendo nacional seria por meio do controle da competição no mercado:

Quando os concorrentes esperam destruir ou absorver uns aos outros, nós podemos ter uma concorrência predatória, na qual a produção é conduzida de modo a implicar perda absoluta, e a chance disso ser feito é maior pelo desejo de um negócio gigante de ganhar uma infértil vitória sobre o outro. Em resumo, mesmo se as condições fossem tais, que as leis para “manutenção da competição” pudessem realmente prevenir os arranjos, elas continuariam inaptas a assegurar o estabelecimento de competição no sentido em que se poderia esperar que sozinho envolveria o nível dos preços e a proporção de rendimento que é mais vantajosa pela perspectiva do dividendo nacional⁵¹ (PIGOU, 1960, p. 340).

Aqui, mais uma vez, a ideia é a de que, sem intervenção estatal, prevalece no mercado a tendência pelo asseguramento das satisfações individuais, muitas vezes em detrimento dos ganhos que a sociedade, como um todo, poderia verificar. A concorrência desleal, portanto, que é aquela realizada por meio de práticas ilícitas, pode ter como consequência a retirada de outros grupos do mercado e, com isso, o aumento dos preços. Esse possível desajuste na distribuição das riquezas requer, por meio da regulação da concorrência, o estabelecimento de limites pelo Poder Público.

Esta opinião deixa clara a primazia que Pigou outorga à intervenção estatal, afastando-se definitivamente das ideias liberais que propugnam a livre movimentação dos recursos no mercado, como afirmado. A constatação deste posicionamento na análise dos seus escritos é relevante para o entendimento do contexto no qual a denominada “taxa pigouviana” foi sugerida. Esta conhecida “taxa”, que no Brasil se refere ao gênero tributo, numa tradução mais precisa da expressão inglesa, consiste então numa outra forma de intervenção do Estado para a obtenção de uma finalidade determinada, assim como os exemplos acima citados.

Considerando que em algumas atividades o valor do produto líquido privado marginal dos recursos verificado pelos particulares é maior do que o produto líquido social marginal observado pela sociedade, fato que dificultaria o incremento do dividendo nacional, restaria autorizado o Poder Público a instituir tributos de forma a incentivar ou inibir certas

⁵⁰ Do original: “(...) believe that the free play of self-interest will cause an amount that is required in the best interest of the national dividend, there is a *prima facie* case for public intervention”.

⁵¹ Do original: “When the competitors hope to destroy or to absorb one another, we may get ‘cut-throat competition’, under which production is carried so far as to involve absolute loss; and the chance of this is made greater by the desire of one giant business to win even a barren victory over another. In short, even if the conditions were such that laws for ‘maintaining competition’ could really prevent combination, they would still be unable to secure the establishment of competition in that sense in which alone it can be expected to evolve the level of prices and the rate of output which is most advantageous from the standpoint of the national dividend.”

movimentações no mercado. Portanto, diante das citadas externalidades negativas, poderia então ser instituída uma carga, como um tributo, que, ao interferir nas satisfações dos sujeitos, fosse capaz de modificar-lhes o comportamento.

Nesse sentido, por exemplo, o alto consumo de bebidas pode representar uma externalidade negativa para a sociedade, ao causar dependência química ou outras doenças, bem como ao ensejar a ocorrência de acidentes. Tais consequências, além do risco de envolver a vida de terceiros, também podem aumentar algumas despesas públicas, como aquelas hospitalares. O mesmo é possível ser dito a respeito do consumo de outras substâncias, o que, por iguais razões, as tornam indesejáveis para o governo.

Com o escopo, assim, de inibir o acesso da população a este e a outros produtos, seria justificável para a teoria estudada a instituição do pagamento de um tributo. Afirmou neste sentido Pigou:

Assim, se a cerveja é submetida a uma obrigação, as pessoas ficam susceptíveis a comprar menos bebida. Por isso é natural dizer de maneira despreziosa, ao excluirmos os aspectos promulgatórios da tributação, que estamos supondo que isso não leva as pessoas a modificar sua conduta. Esta, no entanto, seria uma suposição absurda. Se um homem que, além da tributação, tivesse uma renda de £2000, é compelido a pagar £500 ao governo, e o governo não o retorna, esse homem tem que modificar a sua conduta⁵² (PIGOU, 1947, p. 55).

A tributação de certos produtos⁵³ com este objetivo é bastante difundida, como será mais à frente abordado. Por ora, interessante é observar o fundamento para tal medida, de acordo com a teoria pigouviana. O economista parte do pressuposto de que a obrigação de realizar o pagamento de um encargo influenciaria o nível de satisfação que é vivido pelos sujeitos.

Estes, que antes da instituição de uma norma tributária indutora possuiriam certo patrimônio, após a verificação daquela teriam que suportar uma diminuição neste. Assim, a oportunidade de refletir a respeito do pagamento ou não desse tributo, diante da escolha pela realização ou não do fato gerador, poderia ter como consequência a consecução das finalidades que são estabelecidas pelo Estado. A representação da satisfação dos contribuintes nesta forma de intervenção estatal é tema que será aprofundado no próximo tópico.

⁵² Do original: “Thus, if beer is subjected to a duty, they (the people) are likely to buy less beer. Hence, it is natural to say in a loose way that, when we rule out the announcement aspects of taxation, we are supposing that it does not cause people to modify their conduct. That, however, would be an absurd supposition. If a man, who, apart from taxation, would have an income of £2000, is compelled to pay £500 to the government, and the government does not return it, that man must modify his conduct.”

⁵³ O autor também cita a cobrança de tributos sobre o petróleo naquela época, ao citar: “a cobrança britânica de um encargo sobre o petróleo e uma taxa de licença automobilística sobre os automóveis, cujos rendimentos são dedicados ao serviço nas estradas” (PIGOU, 1960, p. 193). Do original: “[...] the British levy of a petrol duty and a motor-car licence tax upon the users of motor cars, the proceeds of which are devoted to the service of the roads.”

1.2.2 Efeitos da tributação na satisfação dos contribuintes

Como acima citado, o alicerce para a tributação pigouviana encontra-se na noção de satisfação dos sujeitos, a qual pode sofrer influência diante da instituição de um determinado tributo. Isto porque o pagamento destes últimos representaria um sacrifício no patrimônio do contribuinte. A respeito do sacrifício, é argumentado que:

Pelo sacrifício que um sistema de tributação impõe sobre qualquer indivíduo me refiro à diferença entre a satisfação líquida que ele teria aproveitado se não houvesse sistema tributário [...] e a satisfação líquida que, sob a égide deste sistema tributário, ele teria aproveitado. A razão disso é que sistemas tributários podem fazer com que contribuintes trabalhem mais ou menos pesado e, assim, tenham uma receita maior ou menor (além da tributação) do que, em outro caso, teriam que ter feito: e que o efeito disso sobre as próprias satisfações líquidas não é representado no dinheiro pago por meio de tributos⁵⁴ (PIGOU, 1947, p. 42).

Ao defender esta perspectiva, o autor expressamente retira de cena a importância da destinação do produto arrecadado por meio da instituição da tributação indutora para a intervenção na economia, bem como os investimentos que seriam feitos pelo governo com esse produto. Não considera, portanto, as possíveis melhorias que, em contrapartida, poderiam aumentar a satisfação líquida⁵⁵ dos contribuintes. O foco da teoria pigouviana se refere, então, ao efeito que a tributação indutora pode causar no contribuinte no momento do pagamento, ou seja, como essa retirada de parcela em dinheiro do seu patrimônio pode influenciar o comportamento do sujeito.

Não se trata, com isso, de um desconhecimento por parte do autor quanto às melhorias que a aplicação da receita arrecadada pelo governo por meio da tributação indutora pode vir a causar à população. Ele mesmo afirma que “[...] será entendido que benefícios vindos com os gastos do governo com os rendimentos do tributo são deixados fora da conta”⁵⁶ (PIGOU, 1947,

⁵⁴ Do original: “By the sacrifice which a tax system imposes upon any individual I mean the difference between the net satisfaction he would have enjoyed had there been no tax system (...) and the net satisfaction which, under the aegis of this tax system, he would have enjoyed. The reason is that tax systems may cause taxpayers to work more or less hard, and so to have a larger or smaller income (apart from taxation), then they would otherwise have done: and that the effect of this upon their net satisfaction is not represented in the money paid over in taxation.”

⁵⁵ A respeito do termo “satisfação líquida”, este é utilizado por Pigou ao considerar que, a princípio, as satisfações são aptas a serem somadas. Nesse sentido: “Diferentes satisfações e sacrifícios para uma mesma pessoa são quantitativamente comparáveis” (PIGOU, 1947, p. 46). Do original: “Different satisfactions and sacrifices to the same person are quantitatively comparable.”

⁵⁶ Do original: “[...] it will be understood that benefits arising out of government’s expenditure of tax proceeds are here left out of account.”

p. 42). Tais benefícios são conhecidos, portanto. Apenas não lhes é dada relevância para o fim de verificar a influência destes na satisfação dos contribuintes.

A partir disso, pode-se entender que, para a teoria ora estudada, a tributação indutora detém prioritariamente a função⁵⁷ de conduzir certos comportamentos nos contribuintes. Esta seria então a justificativa para a instituição desses tributos. Não há espaço para ponderações quanto ao destino dado pelo governo ao produto que, ao fim, será arrecadado. Consequências desta característica na teoria de Pigou serão mais à frente ainda abordadas⁵⁸.

Para além disso, é pressuposto para o autor o fato de que pagar mais impostos não represente, necessariamente, uma maior satisfação dos contribuintes. Pelo contrário, para pagar mais impostos, os particulares têm que dedicar mais horas ao trabalho, caso queiram manter a mesma receita. Por esta razão, foi afirmado nas primeiras páginas deste capítulo que, não obstante o possível reconhecimento de alguns contribuintes quanto à função social⁵⁹ que os tributos detêm, estes últimos seriam inicialmente observados pela perspectiva econômica que também os representa, qual seja, o comprometimento de parte da própria receita para a arrecadação fiscal.

A ideia é a de que qualquer sistema fiscal “[...] envolve uma certa carga de sacrifício sobre cada contribuinte e os encargos para diferentes contribuintes carregam determinadas relações de um com o outro”⁶⁰ (PIGOU, 1947, p. 40). A proposta é, então, aproveitar este efeito nos contribuintes de modo a induzir as condutas destes, de acordo com os objetivos estatais. Isto também leva em consideração outro aspecto que foi apontado no início do trabalho, qual

⁵⁷ O termo “função” aqui utilizado se refere aos aspectos da norma tributária relativos à arrecadação de receita e à direção da economia, além da chamada função de simplificação, o que será mais à frente estudado, no segundo capítulo. Não se trata, portanto, da ideia pigouviana de função do tributo, que assim é determinada: “Um sistema fiscal endereçado a qualquer contribuinte é uma lista de declarações relacionando quantidades de pagamentos que são exigidos dele em condições objetivas selecionadas. Assim, um pagamento pode ser requisitado se ele satisfaz as condições de existência; um pagamento se ele satisfaz a condição de ter cabelo vermelho [...]. A série de proposições no sentido acima incorporados em qualquer sistema fiscal será denominada por mim de fórmula tributária, cada fórmula tributária é composta de dois elementos, um objeto de tributação e uma função – a qual será denominada de função tributária – relacionando as quantidades desse objeto nas mãos de contribuintes individuais e as quantidades de receita a ser levantadas a partir delas pela tributação” (PIGOU, 1947, p. 46). Do original: “A tax scheme addressed to any taxpayer is a list of statements relating quantities of payments required from him to selected objective conditions. Thus a payment may be required if he satisfies the condition of existing; a payment if he satisfies the condition of having red hair (...). The several statements in the above sense embodied in any tax scheme I call tax formulae, every tax formula being made up of two elements, an object of assessment and a function – the tax function as I shall call it – relating together quantities of this object in the hands of individual taxpayers and quantities of revenue to be raised from them by assessment on it.”

⁵⁸ 1.3.1.

⁵⁹ Tema a ser aprofundado em 2.1.3.

⁶⁰ Do original: “[...] involves a certain burden of sacrifice upon each taxpayer, and the burdens upon different taxpayers bear certain relations to one another.”

seja, a tendência humana em priorizar a satisfação de desejos imediatos, em detrimento à satisfação de desejos mais distantes.

Assim, mesmo que sejam conscientes de que a preservação ambiental é necessária e definitiva para a sobrevivência dos seres humanos, permanece latente a possibilidade de que alguns contribuintes optem pelo pagamento de um tributo e realizem um dos fatos geradores previsto na norma tributária indutora ambiental respectiva, apesar de ter conhecimento dos prejuízos que isso pode vir a causar na natureza. E isto se dá por acharem esses contribuintes que o ganho imediato percebido com tal conduta será maior do que o ganho futuro que haveriam caso tivessem se absterido desta ação.

Por mais contraditória que possa parecer essa assertiva, afinal, em alguns casos trata-se da sobrevivência da própria espécie, tem-se aqui claramente um caso de escolha do contribuinte de acordo com o conceito econômico de utilidade. Com isso, diante de duas ou mais opções, maior valor é dado pelo sujeito àquela alternativa que traz o maior benefício em menor intervalo de tempo. A preservação do meio ambiente durante o processo produtivo, em contrapartida, estaria embasada em condutas que, muitas vezes, só irão resultar em ganhos com o decurso de um maior intervalo de tempo, ou até mesmo, que apenas serão observados por futuras gerações.

Assim, diante da inexistência de qualquer intervenção do Estado nesse âmbito, a tendência humana, considerando-se o raciocínio desenvolvido por Pigou, seria normalmente buscar o lucro por meio da aplicação de recursos na produção de um determinado produto, bem como na circulação deste no mercado, sem atenção aos efeitos que esta escolha poderia vir a causar ao meio ambiente. A partir do momento que estas condutas passam a representar, também, uma perda individual, é ao menos oportunizada uma ponderação dos particulares sobre o valor que terá a realização ou não destas.

Esta observação ensejou a sugestão de Pigou pela imposição de um encargo sobre as atividades que fossem nocivas ao meio ambiente. Se, de um lado, a preservação do meio ambiente traz ganhos que geralmente serão observados apenas no futuro, o que faz com que os sujeitos não a valorizem e mantenham a conduta do ganho imediato, por outro lado, ter que pagar um tributo por esta mesma razão pode consistir, assim, num sacrifício individual capaz de levar esse mesmo sujeito a evitar a ação degradante ao meio ambiente.

A ideia é, portanto, inserir um encargo ao contribuinte, a fim de modificar-lhe a prioridade natural pelo retorno imediato, pois, com isso, as condutas voltadas a este último

passarão a representar também uma perda direta no patrimônio. Sobre esta ideia, afirma o autor que,

Essa mesma ausência de desejo em direção ao futuro é também responsável pela tendência de exploração desperdiçadora dos bens da natureza. Às vezes as pessoas vão ganhar o que pedem com métodos destrutivos contra o futuro, muito mais do que iriam obter eles próprios. [...] Também há desperdício, no sentido de prejuízo à soma total de satisfação econômica, quando uma geração, apesar de não ter destruído mais matérias presentes do que obteve, consome para propósitos triviais um produto natural que é abundante agora, mas que muito possivelmente se tornará escasso e não rapidamente disponível, até mesmo para propósitos importantes, para futuras gerações⁶¹ (PIGOU, 1960, p. 27-28).

A tributação indutora ambiental consistiria, destarte, numa contrapartida aos ganhos imediatos que a opção pelo uso descuidado do meio ambiente pode trazer, já que diminui a satisfação presente do contribuinte, ao diminuir-lhe o patrimônio por meio do pagamento de tributo, fazendo com que este tenha que refletir sobre qual seria então o melhor resultado econômico a ser percebido.

Em relação a isso, afirma o autor que: “[...] há um amplo acordo que o Estado deve proteger os interesses do futuro *em algum grau* contra os efeitos da nossa redução irracional e pela nossa preferência por nós mesmos sobre nossos descendentes”⁶² (PIGOU, 1960, p.29). Assim, mesmo que não haja uma espontânea conscientização, ou mesmo uma consideração, quanto ao estado do meio ambiente que será deixado às futuras gerações, o sujeito, por questões econômicas, se vê obrigado a tomar uma decisão a respeito da realização ou não de condutas nocivas à natureza.

A escolha do contribuinte nesse âmbito é, portanto, um elemento relevante para este tipo de tributação e, de acordo com a teoria Pigouviana, deve ser levada em consideração pelo Poder Público no objetivo de alcançar finalidades ambientais. Sendo estabelecido este pressuposto, é seguido o estudo às características do tributo pigouviano.

1.2.3 Características do tributo pigouviano

⁶¹ Do original: “This same slackness of desire towards the future is also responsible for a tendency to wasteful exploitation of Nature’s gifts. Sometimes people will win what they require by methods that destroy, as against the future, much more than they themselves obtain. (...) There is also waste, in the sense of injury to the sum total of economic satisfaction, when one generation, though not destroying more actual stuff than itself obtains, uses up for trivial purposes a natural product which is abundant now but which is likely to become scarce and not readily available, even for very important purposes, to future generations.”

⁶² Do original: “[...] there is a wide agreement that the State should protect the interests of the future *in some degree* against the effects of our irrational discounting and of our preference for ourselves over our descendents”, grifos no original.

Conforme considerado no início desta pesquisa, Pigou defende a intervenção do Estado com o objetivo de manter o aumento do dividendo nacional, sempre que não coincidirem o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal⁶³. Sendo este o caso, portanto, providências deverão ser tomadas pelo Estado, inclusive por meio de tributação, cujas características serão nas próximas linhas apresentadas. É importante observar, assim, que:

[...] para cada indústria na qual o valor do produto líquido social marginal for maior que o produto líquido privado marginal, haverá certa proporção de recompensa, cuja concessão pelo Estado iria modificar a produção de tal maneira que faria o valor do produto líquido social marginal ali mais perto do produto líquido social marginal dos recursos em geral [...]. Da mesma maneira, para cada indústria na qual o valor do produto líquido social marginal for menor que aquele do produto líquido privado marginal, haverá certa proporção de tributos, cuja imposição pelo Estado irá aumentar o tamanho do dividendo nacional e aumentar o bem-estar econômico⁶⁴ (PIGOU, 1960, p. 224).

Com isto, restaria autorizado ao Estado tributar a mais produtos ou empresas cuja produção traga prejuízos ao meio ambiente, a fim de equilibrar a diferença entre o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal. Por outro lado, pelo mesmo raciocínio, seria possível também a instituição de incentivos a empresas que, ao realizarem a atividade produtiva, concedessem à sociedade algum efeito positivo na natureza, seja diretamente, a partir da aplicação do próprio lucro em projetos ambientais, por exemplo, ou indiretamente, por meio de efeitos benéficos que possam ser verificados durante a linha de produção.

A respeito disso é afirmado pelo autor da obra em estudo que seria razoável para o Estado, sendo este então o caso, “remover a divergência em qualquer área por meio de ‘encorajamentos extraordinários’ ou ‘limitações extraordinárias’ nos investimentos naquela

⁶³ A respeito da relação entre a divergência dos produtos e os obstáculos à movimentação, esclarece o economista que: “É adequado considerar diferenças entre produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal como um fator pela desigualdade nos valores dos produtos líquidos marginais, e obstáculos à movimentação como um segundo fator que é sobreposto a este, de forma que para enfraquecer a força de ambos os fatores deve ser esperado, em geral, que se promova *pro tanto* a igualdade que é desejada” (PIGOU, 1960, p. 144). Do original: “It’s proper to regard divergences between social and private products net products as one factor making for inequality in the values of marginal net products, and obstacles to movement as a second factor superimposed upon this; so that to weaken the force of either factor may be expected, in general, to promote *pro tanto* the equality that is desired.”

⁶⁴ Do original: “(...) for every industry in which the value of the marginal social net product is greater than that of the marginal private net product, there will be certain rates of bounty, the granting of which by the State would modify output in such a way as to make the value of the marginal social net product there more nearly equal to the value of the marginal social net products of resources in general (...). In like manner, for every industry in which the value of the marginal social net product is less than that of the marginal private net product, there will be certain rates of tax, the imposition of which by the State would increase the size of the national dividend and increase economic welfare (...).”

área. As formas mais evidentes nas quais esses encorajamentos e limitações devem assumir são naturalmente os incentivos e os tributos”⁶⁵ (PIGOU, 1960, p. 192).

Há, ademais, a possibilidade de controle estatal pela limitação do acesso das empresas a matérias necessárias à produção⁶⁶, fator que também influenciaria no preço final, tornando-o mais caro para o consumidor e, conseqüentemente, diminuindo a aquisição de certos produtos. Todas as medidas citadas, imposição tributária, a estipulação de incentivos e a limitação ao acesso de matérias primas, podem ser combinadas no escopo estatal de preservar o meio ambiente. A possibilidade de combinação com outras formas de intervenção é, portanto, o primeiro traço da tributação pigouviana a ser considerado neste trabalho.

A instituição de um tributo nesses moldes não representa, no entanto, uma concessão ao governo da possibilidade de interferir arbitrariamente nos mercados, sem atenção às condições necessárias para tanto. É indispensável o preenchimento de todos os requisitos autonomamente estipulados por cada Estado, para o procedimento da intervenção nas atividades produtivas.

Impera observar que tais requisitos não são apenas os previstos no texto constitucional e nas leis, mas também aqueles que demonstrem a adequação econômica desta medida. A respeito dessa adequação, previa Pigou:

Estas conclusões, levadas em conjunção com o que foi dito em parágrafos anteriores, criam uma presunção em favor de incentivos estatais a indústrias nas quais condições de diminuição do preço da oferta, pelo ponto de vista da comunidade, estão operando mais simplificada, e de encargos estatais sobre indústrias nas quais condições de aumento do preço da oferta, pelo ponto de vista da comunidade, estão operando. Elas não criam, é claro, uma presunção a favor de uma interferência fiscal em indústrias selecionadas ao acaso ou que estejam operando por meio de subsídios ou tributos assim selecionados. É verdade que certos medicamentos consumidos numa certa quantidade a certo tempo pode curar doenças, mas não é menos verdade que o consumo de medicamentos em geral de forma misturada é altamente nocivo à saúde⁶⁷ (PIGOU, 1960, p. 224-225).

⁶⁵ Do original: “[...] to remove the divergence in any field by “extraordinary encouragements” or “extraordinary restraints” upon investments in that field. The most obvious forms which these encouragements and restraints may assume are, of course, those of bounties and taxes.”

⁶⁶ Nesse sentido, afirma o autor que “(...) quando a atenção é limitada à distribuição de recursos entre várias indústrias, o que foi dito não significa que a mera prevalência de algum grau de diminuição do preço da oferta em todas as indústrias pelo ponto de vista da comunidade iria excluir a interferência fiscal. Ainda seria possível – a todos os eventos na teoria – aumentar o dividendo nacional pela remoção de recursos das indústrias nas quais a lei da diminuição da oferta atuasse apenas fracamente para indústrias nas quais esta age fortemente” (PIGOU, 1960, p. 225). Do original: “[...] when attention is confined to the distribution of resources among the several industries, what has been said does not imply that the mere prevalence in all industries of some degree of decreasing supply price from the standpoint of the community would rule out fiscal interference. It would still be possible – at all events in theory – to increase the national dividend by shifting resources from industries in which the law of decreasing supply price acted only weakly to industries in which it acted strongly.”

⁶⁷ Do original: “These conclusions, taken in conjunction with what has been said in the preceding paragraphs, create a presumption in favour of State bounties to industries in which conditions of decreasing supply price simpliciter are operating, and of State taxes upon industries in which conditions of increasing supply price from the standpoint of the community are operating. They do not, of course, create a presumption in favour of a fiscal

A segunda característica do tributo pigouviano identificada na presente pesquisa corresponde então à limitação da instituição desta medida ao atendimento dos requisitos jurídicos e econômicos. Isto significa reconhecer a insuficiência para a cobrança desta quando não há o preenchimento das previsões legais, ainda que houvesse fundamentação econômica para tanto, do mesmo modo que não se justificaria a criação de uma tributação nos moldes pigouvianos quando não há observação quando conveniência econômica desta.

Como consequência dessas características tem-se que cada caso de instituição de normas tributárias indutoras ambientais deve ser constantemente avaliado, bem como coordenado com outras medidas governamentais tomadas. Assim, internamente, o uso de ferramentas estatais de intervenção deve observar os possíveis outros objetivos que igualmente são almejados pela sociedade. O contrário também vale: normas tributárias indutoras de outras áreas devem observar o impacto que podem vir a causar no meio ambiente.

É indubitável, por exemplo, que incentivos fiscais à indústria automobilística representem um grande estímulo ao consumo nesse setor, o que assegura, conseqüentemente, a continuidade desta atividade e dos empregos que dela dependem. Entretanto, o crescimento incessante do número de carros e motos também tem como consequência uma maior liberação de gases poluentes e o aumento de congestionamentos, caso não seja acompanhado de investimentos públicos nas vias de trânsito.

A concessão de prioridade neste conflito de interesses, assim como em tantos outros que podem ser observados pela sociedade, é uma tarefa predominantemente política e será determinada pelo grupo que esteja em poder no momento da relativa decisão. De qualquer forma, o exemplo contribui para a ideia de Pigou acima exposta, segundo a qual, a utilização de tributação assim deve ser cautelosa, sob pena de trazer consigo, juntamente com o resultado almejado, efeitos outros indesejáveis.

É necessário observar que este cuidado na escolha de medidas interventivas por meio de tributos não pode se limitar, entretanto, a questões internas. Primeiramente, porque o meio ambiente não respeita fronteiras políticas, razão pela qual medidas isoladas, individualmente decididas por cada Estado, não são capazes de assegurar a preservação da natureza, questão que será novamente abordada no decorrer deste trabalho.

interference with industries selected at haphazard or operated through rates of bounty or tax so selected. It is true that particular drugs consumed in particular quantities at particular time may cure diseases; but it is no less true that the consumption of drugs in general in a miscellaneous manner is highly injurious to health.”

Em segundo lugar, com igual importância, a constatação de que as intervenções econômicas no mercado interno devem levar em consideração as consequências que podem sofrer do mercado internacional, ou nele causar. Assim, partindo-se do pressuposto de que o meio ambiente é único, ainda que constituído por diversos biomas, é de se observar o que deve ser feito para que a preservação dos recursos naturais seja prioridade em todos os lugares nos quais é realizada certa atividade produtiva, e não apenas em alguns.

Caso contrário, quando apenas certos países instituem uma tributação indutora com objetivos ambientais e outros se abstêm desta conduta, os reflexos dessa diferenciação de tratamento poderão ser vistos no mercado internacional, com prováveis prejuízos ao produtor do país que optou por esta forma de intervenção, diante dos maiores preços que decorrerão desta medida.

A solução para este problema pode estar na disseminação de convenções internacionais, nas quais diferentes países se comprometam, de forma uniforme, a tributar certas atividades ou materiais nocivos ao meio ambiente, bem como na conscientização dos consumidores quanto à importância da preocupação que devem ter com a procedência dos produtos escolhidos.

As possibilidades acima descritas reforçam o argumento de que a norma tributária indutora ambiental deve ser criada em atenção às consequências que podem acarretar interna ou internacionalmente. Entretanto, não é suficiente que essa atenção seja dada apenas no momento da criação da referida norma. As variações que caracterizam o mercado demandam, além do cuidado no momento inicial da instituição normativa, um acompanhamento das contingências que surgem no meio ambiente, para uma maior adequação da norma tributária ambiental.

Como poderá ser visto ao longo desta pesquisa, entretanto, muitas dessas normas que estão em vigor não correspondem à realidade atualmente verificada nos ambientes naturais respectivos, o que as tornam defasadas e, por vezes, ineficientes. Isto se dá pelo fato de que a disseminação do uso do tributo pigouviano se deu sem atenção às circunstâncias nas quais este foi proposto, nem às prerrogativas que o caracterizam. Recorrente é apenas a utilização da expressão que foi dada a esta ideia, mas não há atenção suficiente quanto ao fundamento econômico que possibilitou a sugestão do tributo pigouviano, nem às premissas que o autor apresenta na obra “The economics of Welfare”.

O objetivo até este ponto foi então o de analisar as ideias desenvolvidas por Pigou ainda na década de vinte e relacioná-las ao tempo presente, considerando, para tanto, o contexto da

época no qual o tributo pigouviano foi sugerido. Nas próximas linhas deste capítulo serão apontadas algumas críticas feitas nas últimas décadas a essa ideia, bem como será avaliada a importância da consideração, até hoje, das características da tributação pigouviana no conceito de norma tributária indutora ambiental.

1.3 Avaliação e crítica à teoria de Pigou

1.3.1 Considerações à teoria de Pigou para a instituição de um tributo

Nos últimos tópicos foi apresentada uma interpretação dos principais pressupostos da teoria pigouviana para a instituição de um tributo que seja capaz de influenciar os contribuintes, de acordo com os objetivos almejados pelo Estado. Restou observada a relevância que tem o bem-estar social para a ciência econômica, o que pode ser verificado por meio da consideração das satisfações e insatisfações dos sujeitos, desde que estas sejam monetariamente mensuráveis.

O bem-estar social será tanto maior quanto maior for o valor do dividendo nacional, o qual representa a soma de todos os bens e serviços observados anualmente num determinado território. Para se verificar o bem-estar em toda a sociedade, entretanto, mostra-se fundamental a consideração da distribuição desta riqueza entre todos os particulares que constituem o grupo a ser analisado. Insuficiente, para esta observação, seria a simples soma das riquezas produzidas, sem atenção à proporção da divisão dessas riquezas entre os indivíduos, portanto.

A ideia para isso é que, quanto melhor repartidas as riquezas entre todos, maior será também o bem-estar vivido na sociedade. No entanto, ao pressupor que os sujeitos tendem normalmente a agir com a finalidade de obter prioritariamente os próprios objetivos, e não necessariamente os objetivos da coletividade, e observando que esses dois últimos nem sempre coincidem, o economista propõe a atuação do Estado de modo a assegurar uma maior distribuição dos recursos que estão disponíveis.

A intervenção do Estado seria por isso justificada cada vez que fosse detectada uma falha no fluxo desses recursos no mercado. Essa falha poderia ser, por exemplo, uma externalidade positiva ou negativa, e resultaria em divergências entre o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal. Ademais, também seria possível que nesta movimentação de recursos ocorressem alguns obstáculos, os quais igualmente demandariam

uma atuação estatal, como acontece com os custos de movimentação e o conhecimento imperfeito.

É explicado na obra analisada que esses obstáculos são fatores que se sobrepõem à desigualdade entre os valores dos produtos líquido social marginal e líquido privado marginal e que, da mesma forma, devem ser mitigados com o objetivo de melhorar a distribuição de recursos. Muitas são as possibilidades de intervenção do Estado para a consecução deste objetivo, portanto, como a regulamentação de preços ou o controle da competição no mercado, por exemplo. Especial para o presente estudo foi o desenvolvimento por Pigou da ideia de instituição de um tributo apto a atingir as finalidades estatais com o fito de, nesse contexto, aumentar o dividendo nacional e melhorar o bem-estar social.

O fundamento para tal tributação seria a alteração que esta poderia vir a causar na satisfação dos sujeitos, levando-os a modificar a própria conduta, de acordo com os objetivos estabelecidos pelo Estado. Isto porque a instituição de um tributo, do ponto de vista econômico, representaria um sacrifício sobre as manifestações de riqueza dos contribuintes. Assim, se passa a ser permitida a escolha entre pagar um tributo ou abster-se de determinada ação, fica criada a possibilidade de que alguns particulares optem pela não realização do fato gerador previsto na norma tributária e, desta maneira, poderiam ser alcançados os objetivos estatais como consequência.

Pela perspectiva do contribuinte, assim, e considerando a constante busca que este realiza pela satisfação dos próprios desejos, a instituição de um tributo nos moldes acima descritos possibilitaria uma ponderação sobre qual das opções surgidas a partir da criação da norma tributária é mais vantajosa: abster-se do fato nela previsto para não pagar o respectivo tributo ou realizar a conduta, assumindo este encargo no próprio patrimônio. É esta possibilidade de influenciar nas escolhas dos contribuintes que sustenta o argumento pelo tributo pigouviano.

Não há, entretanto, aceitação incontestável quanto à utilização deste tributo, nem interpretação unívoca quanto aos escritos de Pigou. Por isso, as próximas páginas deste capítulo serão dedicadas a uma análise crítica ao pensamento até aqui apresentado, sem deixar de reconhecer, porém, a importância que este representa para o Direito Tributário e para a análise da norma tributária indutora ambiental, como será observado no segundo capítulo deste trabalho.

É necessário, antes de tudo, reconhecer o contexto histórico no qual a obra “The Economics of Welfare” foi escrita e os reflexos que isso representa na doutrina de Pigou. Na primeira edição deste livro, há quase cem anos, a realidade social era em muitos aspectos diferenciada da que se vive atualmente. Assim, por exemplo, além das constantes referências ao longo do livro a guerras e ao papel do Estado no período bélico, nos termos já acima afirmados, temas como o papel das mulheres no mercado de trabalho pareciam ser mais controversos do que hoje, pela importância que recebem na obra em estudo.

Nesse âmbito, referiu-se o autor: “há um número de profissões nas quais o valor do produto líquido marginal e, portanto, o salário do trabalho das mulheres seria, se as mulheres fossem admitidas nelas, maior do que o é em profissões onde elas estão, de fato, contratadas; mas elas são excluídas dessas profissões pela tradição e pelo costume”⁶⁸ (PIGOU, 1960, p. 507). Apesar do tema tender a parecer, num primeiro momento, ultrapassado, já que muitas mulheres atualmente, além de fazer as tarefas domésticas, também exercem função em empregos, com a realização, inclusive, de trabalho em postos que no passado eram exclusivamente relacionados aos homens, uma questão econômica discutida por Pigou ainda permanece latente, qual seja, a igualdade salarial entre os dois sexos.

A respeito disso, afirmou que: “pode acontecer que os salários das mulheres em algum lugar ou profissão sejam justos em relação aos salários das mulheres em outros lugares ou profissões, porém relativamente injustos aos salários dos homens naquele lugar ou naquela ocupação”⁶⁹ (PIGOU, 1960, p. 564), o que mostra a permanência, na atualidade, de problemas sociais muito antigamente percebidos.

Por outro lado, entretanto, outras questões tratadas pelo autor teriam hodiernamente uma chance ainda menor de aceitação pelo público leitor se fossem abordadas tal como o foram neste livro. Ao tratar das satisfações dos sujeitos, tema que já foi aqui analisado, o autor destaca um tipo de satisfação das pessoas ricas no capítulo dedicado à “qualidade das pessoas”, ao afirmar que, “[...] outras satisfações obtidas pelos ricos – aquelas, por exemplo, conectadas com literatura e arte – envolvem reações que são eticamente superiores aquelas conectadas com

⁶⁸ Do original: “There are a number of occupations in which the value of the marginal net product, and, therefore, the wage, of women’s work would, if women were admitted to them, be larger than it is in occupations where they are in fact engaged; but they are excluded from these occupations by tradition and custom.”

⁶⁹ Do original: “It may happen that women’s wages in some place or occupation are fair relatively to women’s wages in other places or occupations, but unfair relatively to men’s wages in that place or occupation.”

necessidades básicas, e ainda mais para aquelas obtidas por excessiva satisfação”⁷⁰ (PIGOU, 1960, p. 18).

O comentário se mostra inapropriado, pois parte do pressuposto que apenas as pessoas mais ricas poderiam satisfazer-se com a arte. Nesse sentido, ao defender o processo de esterilização e segregação para os deficientes físicos e mentais e os criminosos, afirma que:

Este assunto é especialmente urgente entre os deficientes mentais, em consideração ao alto ritmo no qual, se deixados sozinhos, eles tendem a produzir crianças. [...] Os mentalmente deficientes não são, contudo, o único caso no qual a propagação deve predominantemente ser restrita. Alguns escritores sugerem que certos casos de criminalidade e certas qualidades que conduzem ao pauperismo devem ser do mesmo jeito erradicadas da raça. [...] Ocasões frequentemente surgem nas pessoas infectadas, seja por crime ou por demência, são compulsoriamente introduzidas às instituições governamentais. Quando isso acontece, a propagação deve ser prevenida, após realização de investigação cuidadosa, seja por segregação permanente ou, sendo possível, por meios cirúrgicos. O conhecimento que possuímos parece claramente suficiente para nos garantir em tomar algumas precauções nessa direção⁷¹ (PIGOU, 1960, p. 108-110).

Estes exemplos extremos, propositadamente assim selecionados, de posicionamentos variados defendidos por Pigou na obra “The Economics of Welfare”, confirmam o objetivo deste trabalho de realização de uma interpretação cautelosa das suas ideias, bem como da necessidade de adequação destas às circunstâncias atuais, quando se tem o intuito de avaliar a plausibilidade de uma de suas sugestões, qual seja, a instituição de tributos com função indutora para preservação do meio ambiente.

Especificamente quanto a este tema, há a concordância, neste trabalho, quanto ao fato de que ações governamentais são necessárias para a consecução do bem-estar comum. E que este, em geral, dependa de uma eficiente distribuição de riquezas entre os sujeitos, pois, sem isso, há o conseqüente aumento da desigualdade social e, assim, maiores incertezas são verificadas na sociedade. Ademais, a premissa segundo a qual as pessoas agem tendencialmente a alcançar seus próprios objetivos também parece válida. Algumas observações a respeito deste fundamento, entretanto, precisam ser feitas.

⁷⁰ Do original: “(...) other satisfactions purchased by the rich – those, for example, connected with literature and art – involve reactions that are ethically superior to those connected with the primary needs, and still more to those derived from excessive indulgence in stimulants.”

⁷¹ Do original: “This matter is especially urgent among the mentally defective, on account of the exceptionally high rate at which, if left to themselves, they tend to produce children. (...) The mentally defective are not, however, the only class among which propagation might with advantage be restrained. Some writers suggest that certain forms of criminality and certain qualities conducive pauperism might be eradicated from the race in the same way. (...) Occasions frequently arise when tainted persons, whether on account of crime or of dementia, are compulsory passed into governmental institutions. When this happens, propagation might be prevented, after careful inquiry had been made, either by permanent segregation, or possibly, by surgical means. The knowledge we possess seems clearly sufficient to warrant us in taking some cautions steps in this direction.”

O fato de que exista uma tendência humana a agir em busca de uma maior satisfação ou de um menor sacrifício, ideia que já era, inclusive, defendida por Aristóteles, como foi mostrado no início do trabalho, não exclui o fato de que outros fatores, como as leis ou convenções sociais, também possam determinar o comportamento humano. Ou seja, mesmo diante da possibilidade de satisfazer o próprio desejo, algumas pessoas não o farão, e isso pelo fato de que, por exemplo, existe uma norma proibindo tal conduta ou porque esta última não é socialmente aceita.

Em alguns casos, portanto, onde o Estado supostamente poderia instituir um tributo pigouviano com o fito de determinar-lhes a conduta, baseado na ideia de que este tenderia a escolher a opção que lhe trouxesse uma maior satisfação num menor intervalo de tempo, também poderia ser possível uma proibição, no caso de condutas que fossem desfavoráveis aos propósitos do Estado, ou a aplicação direta de recursos orçamentários nas áreas ou atividades que, por alguma razão econômica ou social, precisassem de incentivos.

Esta observação recorda o fato, às vezes esquecido, de que há outros instrumentos com os quais o Estado pode atuar para alcançar o bem-estar social. Por isso, a utilização de uma tributação no formato proposto por Pigou deve ser precedida por um estudo de caso não apenas a respeito da adequação desta, mas também da prevalência desta medida sobre outras cabíveis. Mais elementos relacionáveis a esta discussão serão apresentados oportunamente.

Isso não significa dizer que outras medidas interventivas não possam ser também inadequadas, ou que apenas no tributo pigouviano haja incerteza quanto à obtenção dos resultados visados. É uma constatação feita a partir da análise desta forma de intervenção, portanto, individualmente considerada e que não representa uma adequação *a priori* de outras medidas. Especificamente em relação à intervenção do Estado para minoração das falhas de mercado, por exemplo, uma das soluções apresentadas por Pigou seria a confiança nos bancos, o que parece ser, no mínimo problemático. A esse respeito:

Novamente, qualquer ato legislativo capaz de ser imposto, que fiscalize a exploração fraudulenta de investidores inabilitados por profissionais desonestos, tende a diminuir *pro tanto* o alcance do erro ao qual está sujeita a massa geral de práticas de previsões feitas na comunidade. [...] Um remédio mais essencial é introduzido quando o trabalho de promoção em si é mantido nas mãos dos banqueiros – cuja reputação, é claro, depende do sucesso *permanente* dos empreendimentos comerciais que eles tenham fundado⁷² (PIGOU, 1960, p. 154).

⁷² Do original: “Again, any legislative enactment, capable of being enforced, that checks the fraudulent exploitation of incompetent investors by dishonest professionals tends *pro tanto* to diminish the range of error to which the general mass of operative forecasts made in the community is liable. (...) A more fundamental remedy is introduced when the work of promotion itself is kept in the hands of bankers – whose reputation, of course, depends upon the *permanent* success of the business undertakings that they have founded.”

Isto porque as instituições bancárias, ao gerir as próprias atividades, também buscam alcançar objetivos particulares, e, como foi visto na teoria de Pigou, nem sempre os interesses privados coincidem com o interesse público, até porque os próprios interesses privados tendem à diversificação e, por isso mesmo, não serão sempre correspondidos, razão pela qual esta solução para o problema apresentado, qual seja, a priorização do controle de alguns investimentos pelos próprios bancos, pode não ser adequada. Desta maneira, resta observado que a utilização de diferentes ferramentas na intervenção do Estado na economia, ou a combinação destas, deve ser justificada de maneira ampla.

Outra questão relevante especificamente para o tema do tributo pigouviano, surgida pela interpretação das ideias desenvolvidas na obra em estudo, diz respeito à destinação do produto arrecadado. Conforme apontado acima, Pigou expressamente escolhe não dar importância ao tema dos investimentos que podem ser feitos com os valores que arrecadados mediante a cobrança dos tributos com função indutora.

De fato, a primeira conclusão que se tem em relação à cobrança destes é que os contribuintes realizaram a ação prevista no fato gerador, ou seja, houve uma opção dos sujeitos passivos da obrigação tributária pela conduta que o Estado visava desestimular ou, em outro caso, pela abstenção da conduta que o Estado visava encorajar. No entanto, para além disso, é de ser observado que esta ou aquela escolha dos contribuintes tem como consequência a geração de uma riqueza para o Estado e este fato não pode ser desconsiderado.

A questão das finalidades da tributação, quais sejam, a finalidade fiscal e a extrafiscal, serão mais à frente aprofundadas⁷³. Fica, por enquanto, a referência à ausência de tal questão nos escritos de Pigou, mais especificamente no tocante às providências a serem realizadas por meio da arrecadação desses tributos. Há, nesse sentido, tributos que visam intervir na economia por meio da destinação do produto arrecadado, como é o caso da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados, e álcool etílico combustível⁷⁴.

⁷³ Em 2.1.2.

⁷⁴ Sobre esta hipótese, prevê o art. 1º da Lei 10.336, de 2001: “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 nº 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 infra-estrutura de transportes. § 2º Durante o ano de 2002, será avaliada a efetiva utilização dos recursos obtidos da Cide, e, a partir de 2003, os critérios e diretrizes serão previstos em lei específica.”

Estas observações visam não apenas demonstrar detalhes contidos no pensamento de Pigou no desenvolvimento do chamado tributo pigouviano, o qual desde então passou a ser bastante difundido entre os defensores de uma tributação com finalidades ambientais, mas também trazer elementos para uma análise crítica das sugestões que este economista apresentou e assim, contribuir para o aperfeiçoamento da instituição de normas tributárias indutoras ambientais com as características assim idealizadas, diante da existência de casos que as justifiquem.

Nas próximas linhas, outras interpretações ao trabalho de Pigou serão apresentadas, antes de se relacionar o tributo pigouviano, tal como imaginado, à ideia que hoje se tem de norma indutora. Neste contexto, é possível afirmar que a crítica mais difundida ao trabalho de Pigou foi aquela feita por Coase, com a publicação do artigo “The problem of social cost”. Por tal razão, um tópico em separado será dedicado às observações que este economista americano fez ao pensamento do economista inglês. Logo em seguida, considerações posteriores a essa crítica serão apresentadas.

1.3.2 Críticas de Coase a Pigou

Tendo como objeto as ações de firmas que possam causar danos em outras firmas⁷⁵, Coase publicou, em 1960, o artigo “The problem of social cost”, considerado marco inicial da Análise Econômica do Direito⁷⁶. Apesar de criticar com veemência as sugestões de Pigou, Coase tomou como base alguns fundamentos pigouvianos para o desenvolvimento dos seus escritos, os quais, trinta anos mais tarde, lhe concederiam o recebimento do prêmio Nobel. Abaixo estão relacionadas algumas prerrogativas consideradas pelo professor americano, bem como a proposta ao problema exposto.

Coase apresenta, logo no início do artigo e ao longo de todo o texto, exemplos casuísticos de atividades de sujeitos diferentes que podem causar, uns aos outros, perdas. Assim

⁷⁵ Ao descrever o problema, afirma Coase: “Este *paper* se ocupa com aquelas ações de empresas de negócios que têm efeitos prejudiciais sobre outras” (COASE, 1960, p. 1). Do original: “This paper is concerned with those actions of business firms which have harmful effects on others”.

⁷⁶ A respeito disso, por exemplo: “[...] é a partir dos anos 60 do século passado que se inicia o desenvolvimento da denominada área de ‘Law and Economics’, que vem se fortalecendo na pesquisa acadêmica. O movimento começa a ganhar corpo com a publicação de ‘The problem of social cost, de Ronald H. Coase [...]’ (SZTAJN, 2005, p. 74).

seria o caso do gado que destrói a plantação do vizinho, ou do barulho do pilão do pasteleiro que prejudica as atividades realizadas no novo consultório médico ao lado, ou a reação química verificada no processo de tecelagem com fibra de cacau a partir da emissão de vapores na produção de sulfato de amônia, ou ainda consequências relativas à circulação do ar, seja pelo incômodo causado pela fumaça da lareira do vizinho, seja pela necessidade de ventilação do ar para o processo de produção de cerveja no bar ao lado, ou mesmo o dano ao funcionamento de um moinho diante da construção de um prédio escolar (COASE, 1960, p. 1-15).

Em todos estes e noutros casos, Coase assume a premissa de que atividades independentemente realizadas pelos particulares estão aptas a causar e a sofrer consequências umas às outras. É necessário lembrar que esta já era uma ideia defendida por Pigou, o qual mostrou na obra “The Economics of Welfare” a possibilidade de externalidades positivas quando, por exemplo:

(...) serviços não compensados são prestados quando recursos são investidos em parques privados nas cidades. Pois estes, mesmo que o público não tenha acesso, melhoram o ar da vizinhança. O mesmo é verdade – apesar de que aqui deve haver permissão para danos em outro lugar – para recursos investidos nas estradas e trilhos de bondes que aumentam o valor do terreno ao lado. É verdade, do mesmo modo, para recursos dedicados ao reflorestamento, já que o efeito benéfico no clima frequentemente se estende para além das fronteiras das localizações detidas pela pessoa responsável pela floresta. Também é verdade para recursos investidos em lâmpadas afixadas nas portas das casas privadas, pois esta necessariamente também lança iluminação nas ruas. É verdade para os recursos destinados ao impedimento de fumaça das chaminés das fábricas: pois esta fumaça em grandes cidades causa uma grande perda sem cobrança na comunidade, com prejuízo a prédios e a plantas, despesas para lavar roupas e limpar quartos, despesas para o suprimento de iluminação artificial extra, e de muitas outras maneiras⁷⁷ (PIGOU, 1960, p. 184-185).

Pode ser observado, assim, que o fundamento para a argumentação que é desenvolvida por Coase no artigo “The problem of social cost”, qual seja, a problemática surgida com os efeitos de atividades que são realizadas pelos particulares sobre atividades de outros particulares, já se encontrava nos escritos de Pigou, mais especificamente na abordagem deste quanto às externalidades. Assim, por exemplo, o economista inglês relatava exemplos de externalidades negativas ao citar os seguintes casos:

⁷⁷ Do original: “[...] Uncompensated services are rendered when resources are invested in private parks in cities. For these, even though the public is not admitted to them, improve the air of the neighbourhood. The same thing is true – though here allowance should be made for a detriment elsewhere – of resources invested in roads and tramways that increase the value of the adjoin land. It is true, in like manner, of resources devoted to afforestation, since the beneficial effect on climate often extends beyond the borders of the states owned by the person responsible for the forest. It is true also of resources invested in lamps erected at the doors of private houses, for these necessarily throw light also on the streets. It is true of resources devoted to the prevention of smoke from factory chimneys: for this smoke in large towns inflicts a heavy uncharged loss on the community, in injury to buildings and vegetables, expenses for washing clothes and cleaning rooms, expenses for the provision of extra artificial light, and in many other ways.”

(...) quando o proprietário de um terreno num bairro residencial de uma cidade constrói lá uma fábrica, destruindo assim uma grande parte de comodidades dos locais vizinhos; ou, num grau menor, quando ele usa seu terreno de maneira tal a estragar a iluminação das casas no lado oposto: ou quando ele investe recursos na construção de prédios em centros aglomerados, o qual, pela redução do espaço aéreo e da área da vizinhança, tenderá a prejudicar a saúde e a eficiência das famílias que ali vivem. Novamente, terceiros – desta vez o público em geral, sofrem danos ocasionais sem responsabilização pelos recursos investidos na circulação de automóveis que desgastam a superfície das estradas. O caso é parecido – as condições do gosto do público vão sendo supostas – com recursos destinados a produção e a venda de produtos tóxicos⁷⁸ (PIGOU, 1960, p. 185-187).

A resposta de Coase à ocorrência desses casos foi, entretanto, diferente da resposta sugerida por Pigou. Como observado até aqui, Pigou, ao identificar os casos de externalidades positivas e negativas, sugeriu uma forte atuação do Estado, por meio de medidas como, por exemplo, instituição de tributos aptos a modificar a conduta dos particulares. O mesmo seria indicado para atenuar os casos de obstáculos à movimentação de recursos. Coase, por outro lado, critica essa posição:

É claro que o governo tem poderes que podem permitir que consigam ter algumas coisas feitas a um custo mais baixo do que poderia uma organização privada (ou em qualquer razão uma sem poderes governamentais especiais). Mas a máquina administrativa governamental não é ela própria sem custos. Ela pode, na verdade, ocasionalmente ser extremamente custosa. Além disso, não há razão para supor que as regulações restritivas e de zoneamento, feitas por uma administração falível, sujeito a pressões políticas e operando sem qualquer fiscalização competitiva, irá necessariamente sempre ser aquelas que melhoram a eficiência com a qual o sistema econômico opera. Além disso, essas regulações genéricas que devem ser aplicadas a uma ampla variedade de casos serão obrigadas em alguns casos nos quais elas são claramente inapropriadas. Por essas considerações segue-se que regulação governamental direta não irá necessariamente dar melhores resultados do que deixar o problema ser resolvido pelo mercado ou pela firma⁷⁹ (COASE, 1960, p. 17-18).

Este autor aponta os altos custos que podem representar as intervenções estatais, bem como enfatiza a falibilidade da administração pública que pode acontecer. A partir disso, volta a atenção para ações que possam ser realizadas pelos próprios particulares com a finalidade de

⁷⁸ Do original: “[...] when the owner of a site in a residential quarter of a city builds a factory there and so destroys a great part of amenities of the neighbouring sites; or, in a less degree, when he uses his site in such a way as to spoil the lighting of the houses opposite: or when he invests resources in erecting buildings in a crowded centre, which, by contracting the air space and the playing-room of the neighbourhood, tend to injure the health and the efficiency of the families living there. Yet again, third parties – this time the public in general, suffer incidental uncharged disservices from resources invested in the running of motor cars that wear out the surface of the roads. The case is similar – the conditions of public taste being assumed – with resources devoted to the production and sale of intoxicant.”

⁷⁹ Do original: “It is clear that the government has powers which might enable it to get some things done at a lower cost than could a private organisation (or at any rate one without special governmental powers). But the governmental administrative machine is not itself costless. It can in fact on occasion be extremely costly. Furthermore, there is no reason to suppose that the restrictive and zoning regulations, made by a fallible administration subject to political pressures and operating without any competitive check, will necessarily always be those which increase the efficiency with which the economic system operates. Furthermore, such general regulations which must apply to a wide variety of cases will be enforced in some cases in which they are clearly inappropriate. From these considerations it follows that direct governmental regulation will not necessarily give better results than leaving the problem to be solved by the market or the firm.”

tornar o mercado mais eficiente. O argumento deste economista é que a doutrina que apoia a intervenção do Estado não leva em consideração os custos de transação existentes nas operações:

É claro, se as transações do mercado fossem sem custo, tudo o que importa (fora questões de equidade) é que os direitos dos vários participantes deveriam ser bem definidos e os resultados das ações legais facilmente previsíveis. Mas, como temos visto, a situação é um pouco diferente quando as transações de mercado são tão custosas como tornar difícil de mudar os arranjos dos direitos estabelecidos pela lei. [...] mesmo se fosse possível mudar a delimitação legal dos direitos pelas transações do mercado, seria obviamente desejado reduzir a necessidade por tais transações e assim o emprego de recursos para executá-las⁸⁰ (COASE, 1960, p. 19).

É interessante observar que a consideração desses custos envolvidos na movimentação de recursos no mercado foi previamente realizada por Pigou, conforme apontado neste trabalho, ao afirmar que: “existem muitos obstáculos que impedem que os recursos de uma comunidade sejam distribuídos entre diferentes usuários ou entre ocupações da maneira mais efetiva”⁸¹ (PIGOU, 1960, p. 129), ou “segue-se que o tamanho e a complexidade das unidades nos termos das quais as transações são feitas agem da mesma maneira que custos de movimentação. Em geral eles obstruem a tendência do interesse próprio em fazer os retornos obteníveis [...]”⁸² (PIGOU, 1960, p. 159). Ainda a respeito disso, afirmou:

Em conclusão deve ser notado que variações relativas na demanda por recursos produtivos, seja entre lugares ou entre ocupações, podem ser esperadas a ter diferentes efeitos, a depender se acontecem rápido ou devagar. [...] obstáculos à movimentação necessariamente prejudicam o dividendo e a eliminação deles (se isto puder ser feito sem custos muito altos) poderia beneficiar isso⁸³ (PIGOU, 1960, p. 170).

Como observado anteriormente⁸⁴, Pigou descreveu os custos de movimentação e o conhecimento imperfeito como obstáculos à movimentação de recursos. Esta ideia de existência de dispêndios para realização de movimentações de recursos no mercado pode ter inspirado

⁸⁰ Do original: “Of course, if market transactions were costless, all that matters (questions of equity apart) is that the rights of the various parties should be well-defined and the results of legal actions easy to forecast. But as we have seen, the situation is quite different when market transactions are so costly as to make it difficult to change the arrangements of rights established by the law. (...) Even when it is possible to change the legal delimitation of rights through market transactions, it is obviously desirable to reduce the need for such transactions and thus reduce the employment of resources in carrying them out.”

⁸¹ Do original: “[...] there are many obstacles that prevent a community’s resources from being distributed among different uses or occupations in the most effective way”.

⁸² Do original: “It follows that largeness and complexity in the units in terms of which transactions are made act in the same way as costs of movement. In general they obstruct the tendency of self interest to make the returns obtainable (...)”.

⁸³ Do original: “In conclusion it should be noted that relative variations in the demand for productive resources, whether between places or between occupations, may be expected to have different effects according as they take place rapidly or slowly. (...) obstacles to movement necessarily injure the dividend, and the elimination of them (if this could be accomplished without too great cost) would benefit it.”

⁸⁴ 1.1.3.

Coase, que a partir de 1960 falou em custos de transação⁸⁵. Em consideração a isso, em 1966 foi criado por George Stigler o termo “teorema de Coase”, segundo o qual: “em competição perfeita os custos privados e sociais serão iguais”⁸⁶ (1966, p.113). O teorema foi reconhecido por Coase no discurso proferido na cerimônia de premiação do prêmio Nobel:

Este é o infame *Teorema de Coase*, nomeado e formulado por Stigler, apesar de ser baseado no meu trabalho. Stigler argumenta que o Teorema de Coase obedece os pressupostos normais da teoria econômica. A lógica disso não pode ser questionada, apenas o domínio dela. Eu não discordo de Stigler. No entanto, eu tendo a considerar o Teorema de Coase como o trampolim para o caminho da análise de uma economia com custos de transação positivos (COASE, 1991, p.1)⁸⁷.

Diversas são as interpretações a este teorema, bem como a sugestão de outras proposições com o mesmo intuito⁸⁸. Nos limites deste trabalho sobreleva identificar a ideia do autor segundo a qual, na hipótese de haver uma boa definição dos direitos de propriedades, as próprias partes podem resolver os impasses que são entre elas surgidos, desde que não haja custos de transação. Mais especificamente:

Uma vez levados em consideração os custos para executar as transações de mercado, fica claro que tais rearranjos de direitos apenas podem ser aceitos quando o aumento no valor da produção consequente sobre o arranjo é maior do que os custos que estariam envolvidos em realizá-los. Quando isso é menor, a concessão de uma injunção (ou o conhecimento de que esta seria concedida) ou a responsabilidade para pagar os danos pode resultar numa atividade sendo descontinuada (ou pode prevenir que ela comece), o que seria aceito se as transações do mercado fossem sem custo.

⁸⁵ A respeito dos custos de transação, por exemplo: “custos de transação são assim uma condição necessária para a persistência de efeitos indesejados das externalidades, pois, com zero custos de transação, os efeitos colaterais serão internalizados e não vão afetar negativamente a alocação de recursos” (DAHLMAN, 1988, p. 210). Do original: “Transactions costs are therefore a necessary condition for the persistence of unwanted effects from externalities, for with zero transaction costs side effects will be internalized and will not negatively affect resource allocation”.

⁸⁶ Nos termos completos do referido autor: “O teorema de Coase afirma assim que em competição perfeita os custos privados e sociais serão iguais”. Do original: “The Coase Theorem thus asserts that under perfect competition private and social costs will be equal.”

⁸⁷ Do original: “This is the infamous *Coase Theorem*, named and formulated by Stigler, although it is based on work of mine. Stigler argues that the Coase Theorem follows from the standard assumptions of economic theory. Its logic cannot be questioned, only its domain. I do not disagree with Stigler. However, I tend to regard the Coase Theorem as a stepping stone on the way to an analysis of an economy with positive transaction costs.”

⁸⁸ A respeito das várias proposições que surgiram em referência ao trabalho de Coase, é afirmado: “Enquanto de diversas maneiras similares umas às outras, essas afirmações sobre o teorema contém diferenças importantes, muitas das quais estão no coração do debate teórico sobre o teorema. Mesmo assim, uma leitura casual dessas afirmações revelam duas reivindicações sobre as consequências. Uma é que, indiferente de como os direitos são inicialmente atribuídos, a alocação de recursos resultante será eficiente. [...] A segunda reivindicação, que não é refletida em todas as afirmações sobre o teorema, é que a alocação de recursos final será invariável sob atribuições alternativas de direitos” (MEDEMA/ZERBE, 1999, p.838). Do original: “While in many ways similar to one another, these statements of the Theorem contain important differences, many of which are at the heart of the theoretical debates over the Theorem. Nonetheless, a casual reading of these statements reveals two general claims about the outcomes. The first is that, regardless of how rights are initially assigned, the resulting allocation of resources will be efficient. (...) The second claim, which is not reflected in all statements of the Theorem, is that the final allocation of resources will be invariant under alternative assignments of rights.”

Nessas condições a delimitação inicial dos direitos surte sim um efeito na eficiência com a qual o sistema econômico opera⁸⁹ (COASE, 1960, p. 15-16).

É natural concluir que essa condição de inexistência de custo de transação não é possível, pois sempre haverá uma perda na movimentação de serviços e de recursos no mercado. Mas não é inapropriado que Coase se explique nesses termos. A externalização do pensamento desta maneira consiste apenas numa hipótese que é apresentada pelo autor para defender a ideia de que, nestas condições, seria mais eficiente uma negociação das partes para obtenção de uma solução dos problemas que porventura entre elas possam surgir, o que teria como consequência a inutilidade da intervenção do governo nesse âmbito. Não significa, necessariamente, que ele acredite numa realidade sem custos de transação, mas que apenas utilizou-se desta hipótese para descrição da própria ideia.

É interessante notar que Pigou já considerava este cenário de ausência de custos de movimentação no mercado, ao afirmar que “[...] o jogo livre do próprio interesse, contanto que não seja prejudicado pela ignorância, tende, na ausência de custos de movimentação, a distribuir os recursos entre diferentes usos e lugares, bem como a render proporções do retorno iguais em toda a parte”⁹⁰ (PIGOU, 1960, p. 142). Falava, portanto, em custos de movimentação.

Do mesmo modo, o autor também descreveu as conformações no mercado quando esses custos de movimentação fossem iguais: “[...] mesmo que os valores do produto líquido social marginal fossem iguais em todos os lugares ou diferissem apenas em maneiras justificadas pelos custos de movimentação, ainda poderia haver âmbito para as ações estatais elaboradas para aumentar a magnitude do dividendo nacional e aumento do bem-estar econômico”⁹¹ (PIGOU, 1960, p. 141). Ou seja, já havia o reconhecimento de que as movimentações poderiam trazer perdas aos particulares que as realizassem, diante das diferenças de custos de movimentação a serem suportados.

⁸⁹ Do original: “Once the costs of carrying out market transactions are taken into account it is clear that such a rearrangement of rights will only be undertaken when the increase in the value of production consequent upon the rearrangement is greater than the costs which would be involved in bringing it about. When it is less, the granting of an injunction (or the knowledge that it would be granted) or the liability to pay damages may result in an activity being discontinued (or may prevent its being started) which would be undertaken if market transactions were costless. In these conditions the initial delimitation of legal rights does have an effect on the efficiency with which the economic system operates.”

⁹⁰ Do original: “(...) the free play of self-interest, so far as it is not hampered by ignorance, tends, in the absence of costs of movement, so to distribute resources among different uses and places as to render rates of return everywhere equal.”

⁹¹ Do original: “[...] even though the values of marginal social net products were everywhere equal or differed only in ways “justified” by the costs of movement, there might be still scope for State actions designed to increase the magnitude of the national dividend and augment economic welfare.”

Mas, a par desta constatação, e considerando a preferência que Coase concede aos acordos particulares para resolução dos conflitos, sob o argumento de que esta atitude seria mais eficiente, é de se observar que, por mais que fosse possível um acordo entre particulares envolvidos num determinado caso de externalidades negativas, isso não retira a importância da atuação do Estado com o mesmo objetivo. Isto porque não se pode partir do pressuposto de que as pessoas tendam sempre a resolver os impasses por meio de contratos entre si, ainda mais numa situação de conflito de interesses que pode representar a ocorrência de uma externalidade negativa.

Assim, por mais ideal que isso possa alguma vez parecer, principalmente pela diminuição dos custos que uma atuação estatal em casos específicos pode representar, a possibilidade defendida pelo autor não pode ser verificada sempre. Assim, mesmo com as imperfeições que possui, fato que não era visualizado apenas por Coase, como acima observado, mas já também antes, por Pigou⁹², o Estado detém a coercibilidade para resolver, por meio da utilização dos instrumentos que possui, os impasses surgidos pela intersecção de duas ou mais atividades privadas. O que deve então ser observado é, diante de todos os instrumentos de atuação estatal possíveis, qual seria o melhor para a obtenção dos objetivos determinados.

Para além disso, também devem ser diferenciados os casos nos quais há, à primeira vista, um interesse particular daqueles casos nos quais o interesse é eminentemente estatal. Fala-se aqui em “primeira vista”, já que, de toda a sorte, a resolução de qualquer caso de conflito de interesse deve ser objetivo do Estado. Não cabe a este então valorizar as demandas, excluindo algumas pela menor importância econômica que possam vir a ter. A resolução de todo e qualquer conflito é princípio processual⁹³. Assim, de uma maneira ou de outra, todas as lides que porventura surjam devem ser decididas e os direitos, protegidos.

A questão é observar que alguns desses impasses surgidos entre os particulares também podem simultaneamente ser de interesse do Estado. Assim, como exemplo aleatório, no caso

⁹² Pigou admite que, assim como nas empresas, no governo pode haver problemas de corrupção. É o que se percebe, por exemplo, da afirmação de que: “De um lado, companhias, particularmente quando há contínua regulação, podem empregar corrupção, não apenas na obtenção das suas franquias, mas também na execução delas. [...] Por outro lado, quando as próprias autoridades públicas se ocupam de empresas, as possibilidades de corrupção são mudadas apenas na forma” (PIGOU, 1960, p. 332). Do original: “on the one side, companies, particularly when there is continuing regulation, may employ corruption, not only in the getting of their franchise, but also in the execution of it. [...] On the other side, when public authorities themselves work enterprises, the possibilities of corruption are changed only in form.” Mesmo assim, Pigou considera a intervenção do Estado a melhor maneira para diminuir os efeitos das externalidades negativas.

⁹³ É o que determina o princípio da inafastabilidade da jurisdição, contido no art. 5º, XXXV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, segundo o qual, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

da fábrica que polui o rio e prejudica uma comunidade de pescadores, seria possível sim que estes dois sujeitos pactuassem algum tipo de compensação financeira pelos danos causados por aquele a este. Ou vice e versa, se for seguido o pensamento de Coase acima trazido, segundo o qual deve ser considerado que as duas ou mais atividades envolvidas num caso de externalidade negativa podem causar prejuízos entre si, e não que apenas uma atividade prejudica a outra e, por esta razão, deva ser restrita sozinha. Isto significaria, no exemplo aqui tratado, também considerar na solução do impasse as perdas que a fábrica poderia vir a sofrer por ter as atividades limitadas pela atividade da comunidade de pescadores.

Mas o ponto é que, além de prejudicar a atividade dos pescadores, a atividade da fábrica pode estar antes de tudo prejudicando o meio ambiente. Ou ainda, nos casos de Coase acima citados sobre a emissão de gases ou fumaça. Estes fatos estão sim, à primeira vista, prejudicando outros particulares que realizam atividades por perto. Porém, antes disso, a emissão de gases ou fumaça pode vir também a representar um dano ambiental, mesmo que este só mais à frente seja percebido, e este fator é deixado de lado quando se dá primazia à solução de lides por meio de contratos.

Os casos de externalidades negativas surgidos entre atividades particulares também podem consistir, então, em danos ao meio ambiente, ainda que esses danos só sejam perceptíveis no segundo plano, ou seja, ainda que estes danos não sejam imediatamente observados. Tais danos podem, mesmo a longo prazo, consistir num dano maior à toda uma população, por isso a opção aqui pelo termo “plano” não significa a dimensão do prejuízo, ou que este seria maior ou menor numa comparação entre o particular diretamente envolvido e os demais, mas se refere à visão que se tem dos prejuízos advindos com a atividade. Assim, devem ser considerados com cautela os casos em que há, para além dos danos a outro particular, danos ao meio ambiente.

Especificamente nesses casos, em razão da dificuldade que se tem em identificar danos ambientais com manifestação tardia, é de ser lembrado que, por mais que haja a possibilidade de realização de um pacto entre os particulares envolvidos, o mais seguro para o meio ambiente é a determinação, pelo Estado, de limites à realização da atividade que seja prejudicial ao meio ambiente. Esta consideração também será observada nos próximos capítulos deste trabalho, a fim de se determinar se as normas tributárias indutoras consistem numa limitação apropriada do Estado a atividades que possam destruir o meio ambiente.

Ademais, em muitos desses casos não é possível determinar todos os sujeitos prejudicados. Por isso, não apenas injusto, do ponto de vista jurídico, mas também ineficiente,

do ponto de vista econômico, poderia ser optar por uma compensação bilateral estipulada por meio de um acordo, nos termos propostos por Coase. Poderia ser injusto, ao não assegurar que todos aqueles possivelmente afetados, ainda que em segundo plano, tenham acesso aos termos e às compensações contratualmente avençadas. E ineficiente, do ponto de vista econômico, pois ainda restariam danos não compensados das referidas externalidades.

Desta maneira, a observação de Coase, quando diz que é mais eficiente resolver os impasses das externalidades por meio de contratos, não pode ser aplicável nos casos em que os danos representem prejuízos ao meio ambiente. E ainda que fosse possível calcular todos os danos à população, ou a parte desta, causados por determinada atividade de um particular, para que lhe fosse, assim, concedido algum tipo de compensação, o prejuízo ao meio ambiente e às próximas gerações, ao qual Pigou já se referia⁹⁴, não seria observado. Mostra-se imprescindível, assim, a participação do Estado quando verificada a possibilidade de prejuízo ao meio ambiente.

Nesse caso há, sobretudo, o interesse estatal em preservar o bem-estar público, onde se inclui a preservação do meio ambiente, para o que o Estado pode e deve lançar mão de diversas medidas, como afirmado na primeira linha deste capítulo. A sugestão de Pigou, nesse sentido, não foi apreciada por Coase, mas, por outro lado, a sugestão deste último de realização de contratos particulares não parece adequada aos termos defendidos neste trabalho.

E isso não apenas pelo argumento levantado pelo próprio Coase quanto aos elevados custos destas negociações, mas também pelo fato de que este não é apto a compensar os riscos ambientais, como aqui argumentado. Mas isso não retira a importância de algumas contribuições deste autor ao debate ora em discussão. De fato é interessante observar, por exemplo, a opinião de Coase no sentido de que:

A proposta tradicional tem tendido a omitir a natureza da escolha que tem que ser feita. A questão é comumente pensada como uma na qual A causa danos em B e o que tem que ser decidido é: como podemos reprimir A? Mas isso é errado. Nós estamos lidando com um problema de natureza recíproca. Evitar o dano a B significa causar dano a A. A real questão que tem que ser decidida é: deve A ser permitido a prejudicar B ou deve B ser permitido a prejudicar A? O problema é evitar o dano mais grave⁹⁵ (COASE, 1960, p. 2).

Em outros termos, se refere esse autor a insuficiência de se considerar apenas o prejuízo de uma das duas, ou até mais, partes envolvidas neste tipo de impasse. Ademais, há de ser

⁹⁴ Vide 1.2.2.

⁹⁵ Do original: “The traditional approach has tended to obscure the nature of the choice that has to be made. The question is commonly thought of as one in which A inflicts harm on B and what has to be decided is: how should we restrain A? But this is wrong. We are dealing with a problem of reciprocal nature. To avoid the harm to B would inflict harm on A. The real question that has to be decided is: should A be allowed to harm B or should B be allowed to harm A? The problem is to avoid the more serious harm.”

reconhecida a crítica feita por Coase quanto ao problema do conhecimento dos dados para instituição de um tributo pigouviano eficiente. Nesse sentido:

Um sistema fiscal limitado a um tributo sobre o produtor pelo dano causado tenderia a conduzir a custos excessivamente altos a incorrerem para a prevenção de danos. É claro que isso poderia ser evitado se fosse possível basear o imposto, não no dano causado, mas na queda do valor da produção (no sentido mais amplo deste) resultante a partir da emissão da fumaça. Mas isso requereria um conhecimento detalhado das preferências individuais e eu estou inapto a imaginar como a informação necessária para tal sistema fiscal poderia ser montada⁹⁶ (COASE, 1960, p. 41).

Entretanto, a indicação de Coase de negociações casuísticas para resolução dos impasses entre particulares, o que somente seria possível por meio de uma rigorosa definição dos direitos de propriedade e na ausência dos custos de transação, não representa uma solução para diminuir os problemas ambientais que são verificados nas atividades realizadas por esses particulares. Por esse motivo, a sugestão deste autor não será acatada no presente trabalho, conforme abordado, porém, serão levadas em consideração as críticas à teoria de Pigou acima citadas, juntamente com outras abaixo relacionadas.

1.3.3 Considerações sobre o tributo pigouviano para uma análise da norma tributária indutora ambiental

Como foi observado até aqui, a publicação do livro “The Economics of Welfare” repercutiu amplamente na teoria econômica. Por mais que não sejam aceitas em todos os termos, as ideias propostas por Pigou trazem importantes contribuições até hoje. É o caso, por exemplo, da importância da análise que foi feita por ele a respeito das externalidades negativas e positivas. Sobre isso, no trabalho deste autor: “(...) a análise das externalidades teve o impacto mais significativo a longo prazo na literatura”⁹⁷ (MEDEMA, 2010, p. 48).

Um dos pressupostos sugeridos por Pigou, posteriormente rejeitados por Coase⁹⁸, consiste na valorização da intervenção do Estado para diminuir as externalidades que são causadas pelas atividades dos particulares. Sobre esta perspectiva:

⁹⁶ Do original: “A tax system which was confined to a tax on the producer for damage caused would tend to lead to unduly high costs being incurred for the prevention of damage. Of course this could be avoided if it were possible to base the tax, not on the damage caused, but on the fall in the value of production (in its widest sense) resulting from the emission of smoke. But to do so would require a detailed knowledge of individual preferences and I am unable to imagine how the data needed for such a taxation system could be assembled.”

⁹⁷ Do original: “[...] the analysis of externalities had the most significant long run impact on the literature.”

⁹⁸ A respeito desse posicionamento, é interessante observar que: “Na atualidade, o papel do Estado na economia é cada vez mais contestado. Propõe-se um Estado neoliberal, pautado e condicionado pelo mercado, ou seja, a

Usando a terminologia de Pigou, nós dizemos que, quando uma externalidade está presente, há uma divergência entre custo privado e custo social. Nós interpretamos isso para significar que, quando todos os arranjos contratuais forem inseridos pelos agentes de mercado, permanecem algumas interações que deveriam ser internalizadas, mas que as forças do mercado deixadas a si mesmas não podem lidar com isso⁹⁹ (DAHLMAN, 1988, p. 209).

O posicionamento do autor inglês, como acima apontado, não deixava de considerar a possibilidade de haver erro do Estado, o que, assim como no setor privado, também no setor público está susceptível de acontecer. Nesse âmbito, afirmou que “a força desse argumento pela não interferência pelas autoridades públicas não é, claramente, a mesma em todos os tempos e lugares; pois cada tipo de autoridade pública considerada irá variar, tal como na eficiência e no sentido de dever público, com o tom indefinido do tempo”¹⁰⁰ (PIGOU, 1960, p. 333).

É reconhecida a possibilidade de que haja, desta forma, em qualquer território e a qualquer tempo, falhas na utilização de instrumentos interventivos sociais ou econômicos com finalidades ambientais. Estes últimos devem, por tal razão, ser constantemente acompanhados. Isto porque o meio ambiente é um bem de uso comum do povo, questão que será mais aprofundada no próximo capítulo, além de consistir num bem indispensável para a vida humana, razão pela qual não pode depender da resolução de interesses individuais para a respectiva preservação.

Deve haver, portanto, uma atuação do Estado diretamente voltada para salvaguardar o meio ambiente. Em outros termos, seja para prevenir a destruição deste, seja para solucionar danos que já tenham sido causados neste, deve haver uma ação do Estado com o objetivo de assegurar a todos o acesso ao desfrute do meio ambiente, inclusive àqueles das próximas gerações, sem excluir, como deve ser claro, a atuação também dos particulares nesse sentido. O motivo disso é que apenas ao Estado, a partir do objetivo que detém de assegurar o interesse público, cabe coordenar todos os interesses particulares, que tendem à diversificação, e direcionar as atividades privadas nesse sentido. Em contribuição a este posicionamento:

economia de mercado determina as decisões políticas e jurídicas, relativizando a autoridade governamental. Criou-se todo um discurso sobre o fim do Estado ou a redução deste a um mero ‘ator local’. Apesar das tentativas de desmantelamento da denominada ‘revolução neoconservadora’, o Estado Social ou Intervencionista não foi substituído. Eliminar as funções assistencial e redistributiva do Estado seria deslegitimá-lo de maneira irreversível. (BERCOVICI, 2005, p. 65)”.

⁹⁹ Do original: “Using Pigou’s terminology, we say that when an externality is present there is a divergence between private and social cost. We interpret this to mean that when all voluntary contractual arrangements have been entered into by market transactors, there still remain some interactions that ought to be internalized but which the market forces left to themselves cannot cope with.”

¹⁰⁰ Do original: “The force of this argument for non-interference by public authorities is, clearly, not the same at all times and places; for any given kind of public authority will vary, alike in efficiency and in sense of public duty, with the general tone of the time”.

Devemos notar que as instituições governamentais geralmente têm uma legitimidade muito mais forte do que o mercado, porque elas não estão baseadas apenas no utilitarismo. Preferivelmente, políticas e instituições políticas são justificadas geralmente por uma ideologia que contém alguns fortes elementos não utilitários e “altruísticos”, tais como a crença na igualdade democrática, justiça política e identidade nacional¹⁰¹ (LEHNER/WIDMAIER, 1981, p. 9).

A ideia de intervenção na qual se baseia o posicionamento adotado no presente trabalho a respeito deste tema se refere apenas à atuação do Estado na regulamentação das atividades privadas, e não na atuação deste diretamente nesta, o que poderia ocorrer, por exemplo, por meio da criação de sociedades de economia mista no Brasil¹⁰². Trata-se, portanto, da conhecida intervenção indireta:

[...] a intervenção indirecta do Estado limita-se a condicionar, a partir de fora, a actividade económica privada, sem que assuma a posição de sujeito económico activo. É o caso da criação de infraestruturas, da polícia económica e do fomento. Na intervenção indirecta o Estado nem sempre produz bens e serviços, orientando simplesmente a partir de fora a actividade dos sujeitos económicos, sejam eles privados ou públicos, de acordo com finalidades públicas ou simplesmente evitando que a actividade respectiva lese interesses socialmente relevantes. Trata-se da regulação (MONCADA, 2003, p. 43).

O estabelecimento da relevância, para este trabalho, da intervenção do Estado para a preservação do meio ambiente não representa a aceitação de toda e qualquer forma de intervenção, sem atendimento aos critérios econômicos e jurídicos que o justifiquem, como já exposto. Não se pode limitar uma análise tributária, nesse sentido, à constatação do estabelecimento de finalidades extrafiscais no texto da norma tributária, pois esse estabelecimento não representa, por si, a obtenção dessas finalidades, o que às vezes pode ser esquecido.

Por isso, importante é observar que, além da necessidade de ser avaliar regularmente a adequação de cada uma dessas formas de intervenção aos casos específicos, ou seja, a adequação dessas aos objetivos que o Estado pretende alcançar, mostra-se indispensável também considerar, para a verificação dos resultados, a combinação das formas interventivas entre si, como seria a combinação da intervenção pela instituição de tributos com, por exemplo,

¹⁰¹ Do original: “We should note that governmental institutions generally have much stronger legitimacy than the market because they are not only based on utilitarianism. Rather, politics and political institutions are generally justified by an ideology which contains some strong non-utilitarianism and “altruistic” elements, such as beliefs in democratic fairness, political justice and national identity.”

¹⁰² Tal é a previsão constitucional a esse respeito, no *caput* do Art. 173: “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.” Também a respeito disso: “A ideia de um instrumento de intervenção que desnudasse qualquer visão ingênua da ordem de produção e penetrasse nos inacessíveis espaços internos da estrutura econômica e dos agentes econômicos é que conduziu à perspectiva regulatória da economia. Os atributos da regulação e seu mecanismo de interferência junto aos agentes econômicos fazem com que ela se separe das demais formas de intervenção do Estado na economia e preserve seu caráter essencial e universal” (FONTES, 2010, p. 15).

subsídios, regulamentações das atividades por meio de atos administrativos ou controle de preços. Para além disso é interessante considerar a intervenção com outras formas de atuação do Estado, como é o caso da tipificação de certas condutas como crimes ambientais, a título de exemplo.

Dentro do contexto do cotidiano dos particulares e pela perspectiva destes, pode ser difícil separar as ações interventivas, acima citadas, daquelas ações proibitivas, por exemplo, pois as normas que as determinam incidirão independentemente nos fatos que respectivamente preveem, diante das ações dos particulares, e podem simultaneamente interferir, ainda que de maneira variável, a conduta destes. Em outros termos, as normas tributárias de incentivo a um comportamento e as normas penais proibitivas podem, cada uma a seu modo, determinar a conduta do particular. Essa conduta, por tal razão, pode não ser objetivamente identificável, diante da existência concomitante de ambas normas em determinada situação a ser observada.

Por este motivo, qualquer reflexão a respeito da justificativa da taxa pigouviana deve levar em consideração as outras variáveis capazes de influenciar o resultado, como será mostrado ao final deste trabalho. Ainda considerando apenas as características do tributo pigouviano, com o intuito de estabelecer a colaboração deste instrumento para a ideia que se tem atualmente sobre as normas tributárias indutoras ambientais, conforme sugerido no início deste capítulo, mostra-se interessante a análise de outras observações trazidas pela doutrina econômica para melhor entendimento e crítica do tributo pigouviano.

Foi anteriormente identificado que a aplicação deste tributo conforme a concepção original encontraria certas dificuldades, tais como a necessidade de justificativa para utilização deste, diante de outros instrumentos disponíveis, e a determinação da destinação do produto que com este pode ser arrecadado. A primeira questão relaciona-se especialmente com o princípio da capacidade contributiva, ou seja, na questão dos limites que esse princípio estabelece perante a instituição de tributos com finalidades extrafiscais¹⁰³, o que merece ser ponderado.

Não se pode deixar de lado o fato de que o cumprimento da obrigação tributária por meio do pagamento representa, pela perspectiva econômica, uma diminuição da satisfação dos contribuintes, como já acima descrito, razão pela qual deve ser cuidadosamente avaliada a inserção desse tipo de tributo num determinado ordenamento jurídico, tudo de acordo com a situação observada, a fim de ser preservado o princípio da capacidade contributiva.

¹⁰³ Tema a ser aprofundado em 2.2.

Alternativas a isso podem representar, por exemplo, proibições diretas na lei ambiental, limitações em atos administrativos, aplicação de recursos orçamentários com objetivo de assegurar a preservação do meio ambiente, seja por meio de investimentos em infraestrutura, por exemplo, seja por meio da concessão de subsídios, além de medidas socioeducativas que também possam transformar o comportamento dos indivíduos em relação ao meio ambiente.

Ao sugerir o tributo conhecido como pigouviano, entretanto, o economista Pigou não levou em consideração tais alternativas, apenas apresentando este último como solução para as externalidades negativas que podem surgir prejudicando o meio ambiente. Desse modo, uma análise, feita nos dias atuais, de qualquer norma tributária inspirada nas características do tributo pigouviano, não pode deixar de levar em consideração todas as maneiras de se alcançar o objetivo almejado, diante da possibilidade de que o princípio da capacidade contributiva seja maculado.

Outra questão identificada na análise dos escritos de Pigou diz respeito à relevância da destinação do produto arrecadado. Conforme descrito previamente, o autor prefere expressamente não abordar esta questão ao tratar do tributo em estudo. De fato, para alguns tributaristas, a questão da destinação do produto arrecadado não seria relevante para o Direito Tributário, devendo estar limitada ao campo do Direito Financeiro, como será aprofundado no próximo capítulo.

Por este entendimento, não teria importância a destinação que pode ser dada aos valores recolhidos a partir do pagamento de tributos feito pelos contribuintes, sejam estes fiscais ou extrafiscais, pois, após o recolhimento destes, estaria encerrada a atividade tributária, não havendo mais razão para acompanhamento. Assim, a relevância da finalidade extrafiscal se manifestaria apenas no momento da arrecadação, e não da destinação do produto arrecadado.

Esta concepção se aproxima daquela feita sobre o próprio tributo pigouviano, cuja formulação proposta por Pigou destacava a influência que este pode causar na satisfação dos contribuintes, conforme já discutido. Assim, uma vez instituído um tributo com finalidade extrafiscal, irrelevante seria a destinação do produto arrecadado com este, sendo suficiente analisar, se for o caso, se os objetivos que ensejaram a instituição desse tributo foram alcançados ou não. Por exemplo, se houve ou não uma diminuição da emissão de determinado poluente depois da cobrança de um tributo, a questão se limitaria a este fato, independentemente do que poderia ser feito *a posteriori* com o produto recolhido.

Esta visão, no entanto, deixa de lado o fato de que a própria arrecadação obtida com tributos de finalidade extrafiscal pode ser dedicada à consecução de finalidades em prol do meio ambiente. Caso contrário, se fosse destinada a finalidades outras, o governo teria, simultaneamente, a não obtenção de objetivos ambientais por dois modos: primeiro, porque o contribuinte, nesse caso, prefere realizar o fato gerador, ao invés de evitar a conduta prevista na norma tributária, contribuindo, de alguma maneira, para a perpetuação da ação que se pretendia prevenir; e, segundo, porque a importância em dinheiro devida por esta ação não seria, ao menos, dedicada à preservação do meio ambiente.

A conclusão que se chega, ao se observar esta hipótese, é que o Estado pode se utilizar do argumento da proteção ambiental, ultimamente amplamente aceito pela sociedade, como pano de fundo para criação de um novo tributo, mas, após o recolhimento dos valores respectivos, deixar de lado tal justificativa para aplicar o produto arrecadado em outros setores, conforme será destacado em momento oportuno. É preciso refletir sobre a adequação desta conduta ao objetivo que representa a manutenção da integridade do meio ambiente.

Deve fazer parte da análise desses tributos, assim, a consideração do que é realizado pelo Poder Público por meio do recolhimento destes. Contribuindo para este posicionamento está o argumento de que: “é irrelevante que o Código Tributário Nacional, em seu art. 4º, proíba a consideração da destinação do produto da arrecadação como critério para identificação das espécies tributárias, já que este diploma normativo é anterior às Constituições [...]” (CANADO/SANTI, 2007, p. 309). Nesse sentido, também: “[...] não se deve invocar o art. 4º do Código Tributário Nacional, mesmo porque ele não condiciona o trabalho do legislador constituinte, que pode utilizar o critério da destinação para discriminar esta ou aquela espécie tributária, sem que a norma infraconstitucional o impeça” (AMARO, 2012, p. 101).

De fato, como será mais à frente discutido, o escopo primordial de um tributo com finalidade extrafiscal é a realização dos respectivos objetivos almejados, estabelecidos politicamente. Mas isso não significa dizer que não haja recolhimento, ou seja, não significa que não haja, simultaneamente à função indutora a função arrecadatória num tributo de finalidade extrafiscal. A menor presença desta segunda função não lhe retira a importância, nem justifica que seja, por este motivo, desconsiderada.

Por tal razão, será defendido neste trabalho quanto a esta questão que, primeiramente, o fim a ser dado ao produto recolhido deve ser observado na análise do respectivo tributo e, ademais, sendo este tributo voltado a finalidades ambientais, tais finalidades devem ser

perseguidas não apenas no momento da instituição, mas também no momento da aplicação do produto obtido.

Para o cumprimento do efeito distributivo da tributação, com a repartição de riquezas, deve permanecer a prioritariamente a utilização dos impostos, como assim afirmado: “o tributo, na forma do imposto, torna-se o instrumento para realizar a justiça que opera por meio de uma redistribuição dos rendimentos.” (SACCHETTO, 2005, p. 26). Também com este posicionamento:

Impostos (art. 145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação do estadual, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste (HARADA, 2009, p. 305).

Pelos motivos aqui expostos, a hipótese de instituição de uma tributação nos moldes propostos por Pigou deve atentar sim à destinação do produto que é por meio deste arrecadado, em oposição ao que foi originalmente sugerido na obra “The Welfare of Economics”. O comprometimento com esta medida, além de contribuir para a obtenção dos objetivos ambientais que fundamenta tal tributação, se for o caso, favorece também a análise quanto à necessidade deste meio interventivo, ao proporcionar uma reflexão a respeito da justificativa de arrecadação tributária nesses termos, em detrimento, por exemplo, do princípio da capacidade contributiva, como acima exposto.

Para além destas dificuldades aqui identificadas, soma-se a crítica feita por Coase a respeito da problemática de se conhecer os dados necessários para a instituição de uma tributação pigouviana. Nesta perspectiva, afirmou: “[...] a proposta de resolver a poluição da fumaça e outros problemas similares pelo uso de tributos é levantada com dificuldades: o problema do cálculo, a diferença entre dano geral e dano marginal, as interligações entre os danos sofridos em diferentes propriedades, etc.”¹⁰⁴ (COASE, 1960, p. 42).

De fato, muitos dados resultantes das atividades realizadas pelos particulares não são conhecidos pelo Poder Público, razão que dificulta a determinação da diferenciação entre o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal, como sugerido por Pigou, para fins de fundamentar a intervenção do Estado nesse cenário, com o escopo de aumentar o

¹⁰⁴ Do original: “[...] the proposal to solve the smoke-pollution and similar problems by the use of taxes bristles with difficulties: the problem of calculation, the difference between average and marginal damage, the interrelations between the damage suffered on different properties, etc.”

dividendo nacional e, conseqüentemente, melhorar o bem-estar da sociedade. Em outros termos, é difícil identificar o número exato que resultaria da diferença entre esses dois produtos.

O mesmo se diga sobre a dificuldade de se conseguir encontrar uma situação como esta, que é ilustrada pelo economista inglês: “se em todas as indústrias o valor do produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal diferiram entre si exatamente pela mesma amplitude, a distribuição *ótima* de recursos seria sempre obtida e não haveria, nessas linhas, caso para interferência fiscal”¹⁰⁵ (PIGOU, 1960, p. 225). Tal situação hipotética, assim como a do teorema de Coase, não pode ser obtida, mas esclarece uma inferência do autor, segundo a qual, a intervenção estatal por meio da instituição de tributos só permaneceria justificável enquanto houvesse uma constante diferenciação entre o produto líquido social marginal e o produto líquido privado marginal.

Não havendo essa diferenciação, ou seja, sendo conhecida esta constante diferença entre os produtos, não haveria necessidade de intervenção nesses moldes, pois a realidade seria pressuposta e outras medidas do governo poderiam ser úteis para a diminuição dessa desigualdade. A realidade é que vários fatores, como a procura sazonal de certos produtos, por exemplo, determinam uma variação ao longo do tempo dessa diferenciação entre os produtos. Por tal razão o Estado estaria autorizado a intervir por meio de tributos, sempre ajustando-os para a situação verificada, a fim de amenizar essa diferença.

O problema é que nem mesmo essa diferença entre os produtos pode ser estabelecida pelo Poder Público e outros fatores, como citados por Coase, somar-se-iam para dificultar a repartição dos danos ao meio ambiente para fins de determinação do tributo a ser cobrado, a exemplo dos custos para que seja determinada a extensão desses em várias propriedades. Quanto a esta crítica feita por Coase, também é afirmado que “as informações relevantes para a determinação de um tributo de Pigou em regra não estão disponíveis para os tomadores de decisão, ou seja, faltam, sobretudo, as informações necessárias a respeito de prejuízos, vantagens ou ganhos limites de encargos ambientais”¹⁰⁶ (PIES/LESCKE, 2000, p. 89). Ainda em relação a este problema:

Normalmente é presumido que as agências do governo responsáveis pela implementação de políticas ambientais podem obter a nenhum, ou pelo menos a pequenos custos, toda informação que precisa, em particular as emissões de cada firma

¹⁰⁵ Do original: “If in all industries the values of marginal social and marginal private net product differed from exactly the same extent, the *optimum* distribution of resources would always be attained, and there would be, on these lines, no case for fiscal interference.”

¹⁰⁶ Do original: “Die relevanten Informationen für die korrekte Bemessung einer Pigou-Steuer stehen den Entscheidungsträgern in der Regel nicht zur Verfügung, d.h. insbesondere fehlen die notwendigen Angaben über Grenzschaäden und Grenznutzen bzw. Grenzgewinne von Umweltbelastungen”.

individual. Enquanto isso é razoável se atividades poluidoras estão limitadas a um pequeno número de empresas, é igualmente concebível que monitorar cada poluidor em potencial simplesmente não é praticável. Por outro lado, outras variáveis que são correlacionáveis com a poluição podem ser mais fáceis de observar, ou podem já ter sido monitoradas por alguma agência do governo, como o rendimento total normalmente é no sentido de cobrar tributos sobre as vendas¹⁰⁷ (CLEMENZ, 1994, p. 1).

Por este motivo, qualquer intervenção estatal que dependa do conhecimento desses dados resta prejudicada. Para ilustrar este problema, por exemplo, pode ser observada a seguinte proposição de Pigou:

Para todas as indústrias, nas quais o desejo pelos respectivos produtos é aumentado se eles se tornam menos comuns, deve haver certa proporção de tributo, cuja cobrança na indústria desenvolveria o bem-estar econômico; e para todas as indústrias, nas quais o desejo pelos respectivos produtos é aumentado se eles se tornam mais comuns, deve haver certa proporção de incentivo, cuja imposição poderia criar um efeito semelhante¹⁰⁸ (PIGOU, 1960, p. 226).

Essa proporção de tributo com o fim de diminuir as externalidades negativas que alguns produtos possam trazer é difícil de ser determinada. Poderia até se cogitar contra argumentar essa crítica de Coase por meio da ideia de que, para instituição de um tributo pigouviano, não seria necessário conhecer a extensão dos danos, mas apenas instituir um tributo que fosse capaz de diminuir a satisfação dos contribuintes, levando-os, assim a não optar por uma determinada conduta. Este posicionamento, entretanto, apenas realça a questão que foi acima discutida a respeito do princípio da capacidade contributiva e, também nesse âmbito, quanto à necessidade de se determinar objetivamente a destinação do produto que é arrecadado com esses tributos.

Isto porque a instituição descriteriosa de tributos, apenas com o argumento de que estes possam beneficiar o meio ambiente, sem atenção, de um lado, aos efeitos que com estes podem ser observados e, do outro, sem reflexão sobre a destinação das quantias que com estes são levantadas, incentiva apenas a situação questionável, plausível de verificação, na qual os contribuintes mais ricos prosseguem realizando a conduta agressora ao meio ambiente, ao poderem, mais facilmente, internalizar tais tributos como custos na produção que realizam, e

¹⁰⁷ Do original: “Usually it is assumed that the government agency responsible for implementing environmental policies can obtain at no, or at least at small costs all the information it needs, in particular the emissions of each individual firm. While this is reasonable if polluting activities are confined to a small number of firms, it is equally conceivable that monitoring each potential polluter is simply not feasible. On the other hand, other variables which are correlated with pollution may be easier to observe, or they may already be monitored by some government agency, as total output usually is in order to levy sales taxes.”

¹⁰⁸ Do original: “For every industry, the desire for whose products is enhanced if they become less common, there must be certain rates of tax, the levy of which on the industry would increase economic welfare; and for every industry, the desire for whose products is enhanced if they become more common, there must be certain rates of bounty, the imposition of which would produce a like effect.”

apenas os contribuintes mais pobres, por não poderem pagar esses custos, deixem de realizar a conduta prevista.

A utilização do meio ambiente deve estar ao alcance de todos e não pode ser determinada por fatores econômicos nesses termos, pois assim, a igual oportunidade de alcance aos recursos naturais estaria, ao fim, injustamente prejudicada. É necessário que se reflita, portanto, sobre esses aspectos quando se pretende instituir um tributo pigouviano, para o que contribui a consideração das críticas que foram feitas ao pensamento deste economista.

Com este escopo, foram trazidas até aqui certas considerações sobre tal proposta, bem como foram apresentadas algumas contribuições das ciências econômicas para a consideração de um tributo com o objetivo de intervir no comportamento dos particulares em relação ao meio ambiente. Os aspectos jurídicos desta proposta serão tratados nos próximos capítulos, ao ser abordada a norma tributária indutora ambiental.

2. A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL: ASPECTOS JURÍDICOS

2.1. Direito tributário e a norma tributária indutora ambiental

No primeiro capítulo restaram observadas as premissas determinadas pelas ciências econômicas para verificação do que se convencionou denominar de tributo pigouviano. Tal tributo foi concebido no início do Séc. XX com o fito de influenciar o comportamento das pessoas, levando-as, por meio de gravames ao patrimônio destas, a optar por tal ou qual atitude, ou a omissão de certo ato, de acordo com os objetivos politicamente determinados por um Estado.

Esse gravame, que representa uma diminuição dos valores percebidos pelo particular, se daria por meio de uma imposição tributária observável diante da realização de um fato gerador previsto em lei, o que possibilitaria ao particular uma reflexão sobre a efetivação ou não da respectiva conduta. Portanto, o fundamento econômico para esta assertiva, como foi analisado em detalhes nas páginas anteriores, encontra-se na noção de satisfação dos sujeitos e na alteração desta diante da referida imposição.

A análise jurídica desta proposta demanda, ao lado das estipulações econômicas que a justificam, o estabelecimento dos pressupostos do Direito que são indispensáveis para a verificação dela. Tais pressupostos são necessários não apenas para identificar as características comuns a uma tributação com o referido escopo, contribuindo, assim, para a construção da noção desta enquanto objeto de estudo, mas também serão levados em consideração no exame dos casos concretos a serem observados ao fim desta pesquisa.

O primeiro pressuposto jurídico a ser analisado diz respeito à identificação mais acurada do referido tributo pigouviano no ordenamento jurídico. Isto porque, pela perspectiva do Direito, não é o tributo em si, considerado como tal pelos requisitos legais que o caracterizam, que detém a função indutora em relação ao meio ambiente, o que torna imprecisa a utilização do termo tributo nesse caso, como acontece, por exemplo, com as expressões “tributo pigouviano” ou “tributo extrafiscal”. Outras normas, ademais, que não aquelas que preveem os

tributos, podem deter a função indutora, como é o caso das que estipulam as subvenções tributárias, por exemplo¹⁰⁹.

Assim, a fim de melhor identificar a função da norma jurídico-tributária que objetiva intervir no meio ambiente, passará a ser utilizada aqui a expressão norma tributária indutora ambiental, conforme indicado na primeira linha deste trabalho. Não se pretende, com essa análise jurídica, desconsiderar as contribuições das ciências econômicas ao tema, mas apenas melhor especificar as características deste objeto pela perspectiva do Direito. Para tanto, serão então estudados os vários aspectos de uma norma tributária indutora ambiental.

Após a determinação do objeto de estudo nestes termos, mostra-se ainda indispensável a verificação da situação do sujeito passivo diante da instituição das referidas normas, para o que se propõe a análise do princípio da capacidade contributiva. O objetivo é o de observar, antes mesmo de ser abordada a justificativa dessas normas ao fim deste trabalho, por meio do estudo de casos, se a utilização dessas últimas para influenciar o comportamento dos sujeitos passivos desrespeita, de alguma maneira, a garantia de manutenção da aptidão financeira destes, ao impor-lhes gravames ao patrimônio diante da realização de certos atos, bem com, se for o caso, as consequências deste fato.

Uma vez considerados esses pressupostos, será possível uma análise das normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico alemão e no ordenamento jurídico brasileiro, conforme proposto na introdução acima, com atenção às particularidades de cada um. As próximas linhas contêm, então, uma proposta de identificação dos aspectos que caracterizam uma norma tributária indutora ambiental como tal, a começar pelo debate a respeito do que consiste uma norma tributária.

2.1.1 A norma, que é tributária

a) Os fatos e a norma a incidir

¹⁰⁹ A respeito disso: “[...] o Estado interfere no domínio econômico por via do fomento, isto é, apoiando a iniciativa privada e estimulando determinados comportamentos. Assim, por exemplo, através de incentivos fiscais, o Poder Público promove a instalação de indústrias ou outros ramos de atividade em determinada região. Do mesmo modo, a elevação ou redução da alíquota da impostos [...] é decisiva na expansão ou retração de determinado segmento da economia” (BARROSO, 2003, p. 279-280). Também, na Alemanha: „os incentivos fiscais demandam competência tributária para fins administrativos [...]” (KIRCHHOF, 2000, p. 70). Do original: “Die Steuersubvention beansprucht Steuerkompetenzen für Verwaltungszwecke (...)”.

A norma jurídica representa um tema central e inevitável para uma análise jurídica. Esta perspectiva é bem ilustrada na afirmação: “ao jurista nenhuma idéia é mais familiar: a norma, ao incidir num fato (no fato jurídico) vincula a esse fato um relacionamento entre sujeitos de direito” (VILANOVA, 2010, p. 39). Sem a estipulação de normas não se verifica a coercibilidade necessária e suficiente para a resolução dos conflitos pelo Direito e, nesse sentido, muitas são as teorias que buscam entender melhor o fenômeno da subsunção de uma norma jurídica diante da ocorrência de um fato.

A escolha por um modelo que assegure uma “perfeita” aplicação da norma jurídica aos fatos, no entanto, se depara com as vicissitudes humanas, decorrentes de divergência e mudança de interesses e sentimentos a orientar as ações do homem. Assim, da mesma maneira que não é possível antecipar o comportamento humano, por mais conhecidos que sejam os sujeitos, as normas jurídicas não conseguem alcançar previamente todos os elementos que irão constituir o suporte fático da norma. É possível, então, a detecção de características intrínsecas ao evento que, até a fixação da norma, não haviam sido identificados, mas que, pela mutabilidade dos eventos sociais, passaram a ser inevitavelmente estampados nestes e imprescindíveis para a efetuação da decisão jurídica.

Este primeiro momento de identificação da norma aplicável diante da ocorrência dos fatos sociais, da incidência ou não da norma jurídica ao fato, é deveras complexo, diante da dificuldade que reside na impossibilidade de criação de uma previsão capaz de antecipar, nas normas jurídicas, todos os elementos constitutivos dos fatos que ainda irão acontecer. Tal dificuldade permanece ainda em todo o processo de interpretação dos elementos normativos e factuais, não apenas assim na identificação da norma cabível, mas também no entendimento dos efeitos decorrentes desta subsunção¹¹⁰. Especificamente em relação ao tema da constituição¹¹¹ dos fatos jurídicos a partir das normas, é afirmado que:

Um dos conceitos fundamentais da teoria geral do direito é o de incidência. A regra incide sobre o dado-de-fato. Esse dado-de-fato é o suporte fático. A incidência nem sempre toma-o em sua complexidade compositiva. Recorta-o, simplificando. O suporte fático que entra no campo de incidência é o fato jurídico (o *fattispecie*, o *Tatbestand*, o *state of affairs*). Nem sempre é precisa a distinção entre os dois

¹¹⁰ A respeito dessas dificuldades, procedeu o Prof. João Maurício Adeodato à classificação dos abismos gnoseológico e axiológico. O primeiro advém de “incompatibilidades recíprocas entre : a) evento real; b) idéia (ou ‘conceito’, ‘pensamento’); e c) expressão lingüística (ou ‘simbólica’)”, o segundo decorre “da individualidade humana e de sua criatividade reativa e ativa diante do ambiente, das enormes diferenças entre as pessoas, que são entes reais e cujas atitudes constituem eventos reais”. (ADEODATO, 2002, p. 288-293).

¹¹¹ Quanto à utilização do termo “constituição” para um fato jurídico: “todo fato jurídico é constitutivo, isto é, tem a aptidão nata de constituir efeitos previstos” (CASTRO, 1985, p. 122-123).

conceitos, ou são relativos: o que era já fato jurídico ingressa como suporte fático de outra regra, para compor novo fato jurídico. (VILANOVA, 2003, p. 407).

Esta discussão doutrinária é abrangente e extrapola os limites desta pesquisa. Pode ser aqui exemplificado e observado, no entanto, como são variadas as concepções. Neste sentido, por exemplo, afirmou Pontes de Miranda:

Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é, normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os “jurídicos”. Algo como a prancha da máquina de impressão, incidindo sobre fatos que se passam pelo mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais. [...] À lei é essencial colorir fatos, tornando-os fatos do mundo jurídico e determinando-lhes os efeitos” (MIRANDA, 1954, p. 6).

Esta ideia de que a norma jurídica “colore” o fato, tornando-o jurídico e trazendo-o para o mundo jurídico, sem necessidade de participação humana, sobrepõe-se à ideia proposta em seguida por Paulo de Barros Carvalho. Para este autor, os fatos não seriam os acontecimentos verificáveis no mundo, mas sim “enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações” (CARVALHO, 2010, p. 139), para o que seria necessária a constituição desse fato por meio da linguagem jurídica:

[...] o direito posto não se satisfaz com a linguagem ordinária que utilizamos em nossas comunicações corriqueiras: exige uma forma especial, fazendo adicionar declarações perante autoridades determinadas, requerendo a presença de testemunhas e outros requisitos mais. Justamente o que sucede no caso do nascimento. A linguagem do direito não aceita as comunicações que os pais fazem aos vizinhos, amigos e parentes. Impõe, para que o fato se dê por ocorrido juridicamente, um procedimento específico (CARVALHO, 2010, p. 144).

Desta feita há, nesta concepção, a necessidade de participação do homem, por meio da utilização da linguagem, para a verificação de um fato como jurídico. Este posicionamento também sofre críticas:

A afirmação de que a norma jurídica é produto da interpretação individual de um sujeito psicologizado conduz ao “beco sem saída” da finalidade social do Direito. Passa a ser ela um produto exclusivo do intérprete, cuja compreensão pode ser diversa de um outro sujeito, assim ao infinito. [...] o relativismo hermenêutico, como qualquer relativismo, traz embutido um núcleo cético e subjetivista, que termina por negar possa haver uma forma objetiva de controle das significações de um texto, por exemplo (COSTA, 2009, p. 33-34).

Outra abordagem da questão é trazida por Alf Ross, para quem o problema não está em definir os fatores que determinam ou não a incidência de uma norma sobre um fato jurídico. Demonstra, neste objetivo, como a utilização do termo “tu-tu” poderia ser utilizado para que, numa tribo fictícia, um determinado sujeito infrator fosse submetido a uma cerimônia especial de purificação (ROSS, 1976, p. 8), tentando demonstrar o caráter acessório de certos termos.

Esta concepção mostra como a utilização de certos termos num dado ordenamento jurídico poderia representar uma fuga ao enfrentamento das razões que determinam as questões

jurídicas, que deixam de ser consideradas. Também traz atenção ao fato de como os jogos de linguagem poderiam permitir várias interpretações sobre a incidência ou não de uma norma jurídica sobre os fatos.

Em meio a tantas ideias diferentes sobre a constituição do fato jurídico por uma norma jurídica, a própria ideia desta última não é assente no Direito, o que também torna fértil a discussão sobre o tema. Nas próximas linhas serão brevemente analisadas as diferentes construções teóricas que diferentes teorias desenvolvem no âmbito da demonstração das particularidades que tornam uma norma como jurídica, especificamente no tocante ao dever que nela é determinado. O objetivo com isso é o de identificar e destacar o papel do dever numa norma, especificamente na norma tributária, que é objeto deste trabalho.

b) Deontologia da norma tributária

O dever foi um aspecto destacado na Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen, quando este identificou a norma primária e a norma secundária. A norma primária seria, deste modo, aquela que impõe uma sanção ao sujeito diante do descumprimento deste de uma norma que estipula um dever, qual seja, a norma secundária¹¹². A respeito disso:

A norma, que institui a conduta – objetivada pelo ordenamento jurídico – devida, significa, assim, que, apenas sob as condições de uma norma jurídica, com a qual – na conveniência de uma representação de formulação abreviada – deve ser dito, apenas o que completa e corretamente declara o enunciado jurídico: que, diante das condições de uma conduta oposta, ocorrerá como consequência uma sanção. Esta é a norma jurídica na sua forma primária. A norma que institui a conduta devida só pode, por isso, ser considerada como norma jurídica secundária¹¹³ (KELSEN, 1934, p. 30).

Em sentido inverso, porém ainda de acordo com esta visão dual da norma, Lourival Vilanova opta por denominar primária a norma que institui o direito e secundária a norma que traz a sanção pelo descumprimento¹¹⁴. Assim:

¹¹² Em concordância com este posicionamento: “Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, uma vez que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória de norma tributária” (MARTINS, 2010, p. 21).

¹¹³ Do original: “Die Norm, die das zwangsvermeidende – von der Rechtsordnung bezweckte – Verhalten statuiert, bedeutet daher nur unter der Voraussetzung eine Rechtsnorm, daß mit ihr – in einer der Bequemlichkeit der Darstellung wegen verkürzten Form – gesagt werden soll, was vollständig und korrekt nur der Rechtssatz aussagt: daß unter der Bedingung des gegenteiligen Verhaltens ein Zwangsakt als Folge einzutreten hat. Dies ist die Rechtsnorm in ihrer primären Gestalt. Die das zwangsvermeidende Verhalten statuierende Norm kann daher nur als sekundäre Rechtsnorm gelten”.

¹¹⁴ Este também é o pensamento adotado por Paulo de Barros Carvalho: “não seguimos a terminologia inicialmente acolhida por Kelsen: norma primária a que prescreve a sanção e norma secundária a que estipula o dever jurídico

Denominemos, em sentido inverso do da teoria kelseniana, norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora). As denominações adjetivas “primária” e “secundária” não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico (VILANOVA, 2010, p. 74).

A questão relevante a ser considerada neste trabalho, a par das denominações utilizadas em ambos os posicionamentos, refere-se à possibilidade que o Estado tem de impor um dever aos sujeitos por meio de normas jurídicas¹¹⁵. No campo do Direito Tributário esse dever é essencialmente o dever de pagar uma quantia em dinheiro, ou seja, a obrigação de dar ou entregar ao Estado certa parcela de dinheiro diante da realização de um fato gerador previsto na norma. A respeito disso:

O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é o seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao Estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao Estado” (ATALIBA, 2011, p. 21).

Mas não apenas este dever pode ser determinado por uma norma jurídica tributária. Ao lado da obrigação de dar, obrigações outras como as de fazer e não fazer podem ser impostas pelo Estado. Tais obrigações são assim lembradas:

Os deveres de actuação atribuídos pela lei fiscal aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária eram, nas relações fiscais tradicionais, meros dever de prestação pecuniária com algumas subsidiárias obrigações de conduta. Hoje estas são obrigações de grande importância da relação jurídica, que começam a surgir em conexão com as obrigações tributárias mesmo quando prevalece a actividade pública, que a doutrina oitocentista tendia a qualificar como meras obrigações dos cidadãos para os distinguir dos deveres de prestação pecuniária (SANCHES, 2002, p. 130-131).

Esse é o caso das chamadas obrigações acessórias, tais como a emissão de notas fiscais ou a entrega de declarações, que têm o fito de facilitar a arrecadação e a fiscalização tributária¹¹⁶. Tais obrigações se mostram cada vez mais relevantes diante da tendência de uma

a ser cumprido. Fico na linha de pensamento de Lourival Vilanova, coincidente, aliás, com o recuo doutrinário registrado na obra póstuma do mestre de Viena” (CARVALHO, 2010, p. 55).

¹¹⁵ Sobre isso: “A norma jurídica surge da proposição da ciência que descreve o direito, sob a forma de juízo hipotético desvendando a lei, que é a ‘fórmula legislativa literal’ através da qual, por um ato de vontade, o direito é posto, vige e vale. A norma jurídica é o ‘ser’ jurídico por excelência e tem formulação prescritiva. O jurista é o ‘sujeito cognoscente’ que, debruçado sobre o ‘objeto do seu conhecer’ – o mundo do direito –, desvenda o seu íntimo significado, extraindo do ‘ser’ o ‘dever ser’” (COÊLHO, 2002, p. 203).

¹¹⁶ A respeito disso: “Os deveres de actuação atribuídos pela lei fiscal aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária eram, nas relações tradicionais, meros dever de prestação pecuniária com algumas subsidiárias obrigações de conduta. Hoje estas são obrigações de grande importância na relação jurídica tributária [...]” SANCHES, 2002 (p. 130-131). Também: “A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais, ou ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido” (AMARO, 2012 p. 275).

maior participação do sujeito passivo em atos necessários ao lançamento do tributo, o que ao fim é realizado exclusivamente pela Administração Pública¹¹⁷.

Entre as causas que demandam ou proporcionam uma maior participação dos sujeitos passivos nesses atos anteriores ao lançamento pode estar o aumento da arrecadação com o aumento da população, bem como a expansão da utilização da internet, o que pode facilitar o envio de informações dos contribuintes, por exemplo. O fato é que esses deveres decorrentes de uma obrigação de fazer ou de não fazer mostram-se cada vez mais essenciais para a Administração Tributária e requerem, com isso, maior destaque na doutrina e na jurisprudência. Segue o exemplo:

[...] em decorrência de uma lei formal o contribuinte (sujeito passivo) deve pagar à União (sujeito ativo) determinada importância a título de imposto calculado sobre a renda auferida em certo período, instaurando-se uma relação jurídica de crédito de tributo (= obrigação principal); mas além de pagar o imposto, o contribuinte ainda está obrigado a prestar à Fazenda Federal declarações e informações sobre os seus rendimentos, consubstanciando-se uma relação jurídica instrumental (= obrigação acessória), de natureza não pecuniária (TORRES, 2010, p. 233).

Esses são os deveres que podem ser estabelecidos por uma norma tributária, portanto, os de dar ou de entregar quantia em dinheiro diante da realização do fato gerador, bem como os deveres de fazer ou de não fazer na arrecadação e na fiscalização tributária. O descumprimento de tais deveres enseja a incidência de uma sanção, como acima abordado. Nesse sentido, ainda, vale lembrar que o descumprimento de um dever de fazer ou não fazer, ou seja, de um dos chamados deveres acessórios, poderá ter como consequência a imposição de um dever também de pagar, nesse caso, o dever de pagar uma penalidade, o que não exclui o dever de pagar o tributo, já que as obrigações possuem natureza distinta.

Para os fins deste trabalho, há de ser destacado o caráter seletivo que tem uma norma jurídica tributária. Nesse sentido:

[...] os conceitos, quer normativos, quer empíricos-naturais ou empíricos-sociais, são seletores de propriedades. Nem tudo do real tem acolhida no universo das proposições. No campo do direito, especialmente, a hipótese apesar de sua descritividade, é qualificadora normativa do fático. O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese. E o que determina quais propriedades entram, quais não entram, é o ato-de-valorização que preside à feitura da hipótese da norma (VILANOVA, 2010, p. 52).

Em outros termos, não deve ser esquecido numa análise de uma norma tributária que as determinações estipuladas numa norma jurídica refletem opções politicamente estabelecidas

¹¹⁷ Sobre a Administração Pública no âmbito tributário é de ser lembrado que: “a atividade administrativa de arrecadação, no sentido amplo de aplicação das normas para tornar efetiva a prestação tributária, não constitui, a rigor, uma atividade ‘tributante’, porém meramente gestora; não se dirige a instituir o tributo – já instituído e regulado por lei, mas simplesmente a ‘arrecadá-lo’” (BORGES, 2011, p. 26).

pelos representantes dos cidadãos e, como tal, exigem permanentemente uma avaliação que abranja este contexto. Recorrentemente é observável, no entanto, que a respeito das normas jurídicas não se realize um acompanhamento dos respectivos fatores que as determinaram, como se tais normas, ao entrarem no ordenamento jurídico, perdessem os traços de humanidade que as desenvolveram.

Esses traços seriam todo e qualquer evento ou dado anterior à existência da norma, ou mesmo durante a criação desta, que, de alguma maneira, se tornou suficiente para que esta existisse. É o caso, por exemplo, do aumento desproporcional de uma faixa etária na população de um país com consequências no sistema previdenciário, ou aumento de poluição ambiental por meio da emissão de uma nova substância. Tais eventos podem ensejar a atuação direta do Estado, a depender dos objetivos constitucionais de cada um, e por isso demandam escolhas políticas para a determinação de normas jurídicas. Por resultarem da ação do homem, assim, essas normas têm traços de humanidade que não podem ser separados da análise destas.

Considerar os traços que determinaram uma norma jurídica antes da inserção desta ao ordenamento jurídico não significa retirar-lhe ou pôr em dúvida a coercibilidade desta. A norma jurídica, ao contrário das outras normas sociais, como aquelas decorrentes dos costumes, permanece ainda assim coercível. Trata-se apenas de considerar os eventos que as determinaram com a intenção de acompanhamento da eficácia desta. Isso significa admitir que a eficiência de uma norma jurídica não pode se limitar a uma análise dos requisitos jurídicos, mas deve atentar também a outros aspectos, como os aspectos econômicos.

Isso permite aceitar a hipótese de que uma norma jurídica, ainda que constitucionalmente conforme¹¹⁸, não seja capaz de alcançar os objetivos que lhes foram designados, a partir dos eventos observados numa sociedade. Por isso se propugnou, no início deste trabalho, por uma análise econômica do objeto em estudo, qual seja, as normas jurídicas indutoras ambientais. Esta admissão possibilita o aprimoramento de uma norma nas condições aqui descritas, e será, portanto, levada em consideração ao longo deste trabalho.

2.1.2 A norma tributária que induz

¹¹⁸ A respeito da interpretação conforme a constituição: “[...] nada mais é que a presunção de constitucionalidade da lei ordinária. Decorre da prioridade do processo legislativo em matéria fiscal, sendo emanção dos princípios da legalidade e da separação de poderes. [...] Opera o princípio da interpretação conforme a Constituição pela escolha, por parte da Corte Constitucional, de uma dentre várias interpretações possíveis, do que resulta que, sem redução do texto, as interpretações rejeitadas se tornam inconstitucionais” (TORRES, 2000, p. 61-62).

a) Fiscalidade e extrafiscalidade

A norma tributária, nos moldes acima tratados, consiste no instrumento jurídico utilizado pelo Estado com o escopo de instituir o dever de pagamento de uma quantia em dinheiro diante da realização do fato gerador nela previsto, bem como os deveres de fazer ou de não fazer para consecução da fiscalização e da arrecadação tributária, a fim de possibilitar a atividade financeira¹¹⁹ respectiva. As normas tributárias oportunizam, assim, o recolhimento de receita orçamentária derivada, seja ao estipularem o pagamento de tributos, seja ao imporem sanções pelo descumprimento desse pagamento ou de outros deveres.

Isto porque a receita orçamentária derivada é aquela obtida por meio da coercibilidade que detém o Estado, em oposição à receita orçamentária originária, que é a obtida mediante a estipulação de pactos com os sujeitos privados, tais como um contrato para aluguel de um imóvel público que esteja em desuso, por exemplo. Essa última receita depende, portanto, da aquiescência da vontade do particular, ao contrário da receita decorrente de tributos e de multas por descumprimento. A respeito disso:

No nosso caso, é importante a classificação, para apartarmos as receitas provenientes do patrimônio particular daquelas advindas do patrimônio público. Temos aí a possibilidade de separar as receitas tributárias do denominado preço público, que tem desafiado a argúcia do jurista. O critério que se vai utilizar é o da fonte. Se advinda de relação de direito privado, de empresas estatais e do patrimônio público é receita originária. Se do público (englobando tributos, guerra de conquista e sanções), é receita derivada e a arrecadada por um ente estatal e encaminhada a outro, tributária ou não, é receita transferida (OLIVEIRA, 2010, p. 123).

A receita orçamentária derivada concretiza, destarte, o poder estatal de obter, gerir e aplicar¹²⁰ recursos financeiros para a realização de atividades da própria competência, de acordo com a norma constitucional de cada ordenamento jurídico. Com o fim de atender às despesas do próprio orçamento, portanto, o Estado impõe aos particulares o pagamento de tributos, nas

¹¹⁹ Em relação ao tema da atividade financeira do Estado, assim conceitua a doutrina brasileira: “Atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas pessoas de direito público” (BALEEIRO, 1969, p.18). E: “[...] a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum” (HARADA, 2009, p. 4).

¹²⁰ Sobre o assunto: “A atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três momentos distintos: a) o da obtenção de recursos; b) o de sua gestão (intermediado pelo orçamento: aplicação, exploração dos bens do Estado, etc.) e c) o do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas” (OLIVEIRA, 2010, p. 71).

suas diversas espécies, por meio da instituição de normas tributárias. Essas despesas são pagas precipuamente por meio da arrecadação dos chamados tributos de finalidade fiscal.

São tributos de finalidade eminentemente fiscal aqueles que têm como principal objetivo a arrecadação de receitas para a realização da atividade financeira do Estado, de acordo com as previsões da lei orçamentária, almejando, assim, o bem-estar comum. Esses tributos cumprem, destarte, o caráter distributivo de riquezas num contexto espacial a ser considerado. Dessa maneira, sempre que houver um acréscimo patrimonial de um sujeito particular, ao Estado resta assegurada a prerrogativa de cobrar, com respeito ao princípio da anterioridade, o relativo tributo, de acordo com os casos previstos em lei. A justificativa para tal fato reside na própria existência do Estado, bem como das tarefas a ele adjacentes, o que demanda recursos financeiros.

Com tais recursos passam a ser economicamente realizáveis os objetivos que um Estado determina, dos mais complexos e duradouros aos mais simples e corriqueiros. Nesse contexto não pode ser esquecido, ainda, que a prioridade quanto a tal ou qual tarefa a ser cumprida com os recursos conseguidos é determinada e varia de acordo com atividade política naquele momento realizada, o que concretiza o princípio da não afetação¹²¹. A manutenção dessa variação por meio da participação de diversos partidos políticos é, nesse sentido, fundamental para a adequação das ações às necessidades da população, o que não significa dizer que projetos mais demorados possam ser negligenciados pelo partido de oposição, entretanto.

Esta ideia é consubstanciada no princípio da distribuição, portanto, que caracteriza os tributos com finalidade predominantemente fiscal ou até mesmo, numa visão mais ampla, o próprio Direito Tributário¹²². Nesse sentido, é assim definido o tributo:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a indutora dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição (TORRES, 2010, p. 375).

¹²¹ O princípio da não afetação será abordado no próximo tópico.

¹²² Sobre isso: “Pode-se dizer que o Direito Tributário assenta-se em uma ordem constitucional que, em sendo aquela própria de um Estado democrático, impõe deveres de solidariedade aos que compõem uma comunidade política, a fim de minorar os efeitos nefastos da desigualdade entre eles em relação à sua liberdade e ao respeito à dignidade humana (GUERRA FILHO, 2005, p. 594)”.

Em conformidade com o objeto de estudo proposto neste trabalho, porém, há de ser destacado que não apenas essa finalidade fiscal pode ser dotada pelos tributos, mas também a extrafiscal, a qual cada vez mais é dada importância pela doutrina. Quanto a isso:

[...] hoje o propósito de uma tributação não é de maneira alguma limitado à “obtenção de receitas”, o meio coercitivo da tributação serve muito mais também como condução das disposições privadas, na participação em decisões do setor privado, para estruturação política regional e setorial, para o controle econômico global e para modificação da distribuição da propriedade¹²³ (KIRCHHOF, 1973, p. 5-6).

A finalidade extrafiscal parte da premissa econômica abordada no primeiro capítulo, segundo a qual os tributos debitados do patrimônio do particular, diminuindo assim o bem-estar destes, podem vir a interferir nas escolhas a serem por eles tomadas quanto a diversos aspectos, a depender dos objetivos do Estado. Esta aceção parte da premissa intervencionista estatal, nos termos também já acima referidos, em contrapartida à concepção liberalista do Estado na economia. A norma tributária com finalidade extrafiscal é assim um instrumento que este último pode lançar na tentativa de obtenção do bem-estar comum.

Para Pigou, como visto, seria uma justificativa para estipulação de tributos com esta característica a atenuação, feita pelo Estado, de empecilhos à distribuição equânime dos recursos disponíveis numa comunidade a ser considerada, tais quais as externalidades negativas e os obstáculos à movimentação de recursos. O argumento para esta ideia é a tendência no mercado pela obtenção e manutenção de satisfações individuais, o que poderia ser com isso então modificado.

Atualmente¹²⁴ esta concepção econômica de intervenção na economia por meio de tributos já se encontra incorporada ao Direito, tornando-se, assim, mais específica neste campo de conhecimento¹²⁵, bem como abrangendo casos determinados e reconhecidos em cada

¹²³ Do original: “[...] die Zwecke eine Besteuerung heute keineswegs auf die „Erzielung von Einkünften“ beschränkt sind; das Zwangsmittel der Besteuerung dient vielmehr auch zur „Steuerung“ privater Dispositionen, zur Teilhabe am Entscheidungen den Privatwirtschaft, zu regionaler und sektoraler Strukturpolitik, zur globale Wirtschaftssteuerung und zur Veränderung der Eigentumsverteilung”.

¹²⁴ Quanto a esta afirmação: “A partir das primeiras décadas do século XX, se adiciona à função meramente fiscal dos impostos outra não menos importante, consistente em utilizá-los com fins sociais e econômicos, procurando, através de sua influência sobre a conduta dos contribuintes, implementar políticas redistributivas de riqueza, antiinflacionárias, ou ativar o desenvolvimento econômico” (SOLER, 2011, p. 28). Do original: “A partir de las primeras décadas del siglo XX, se añade a la función meramente fiscal de los impuestos, otra no menos importante consistente en utilizarlos con fines sociales y económicos procurando, a través de su influencia sobre la conducta de los contribuyentes, implementar políticas redistributivas de riqueza, antiinflacionarias o activantes del desarrollo económico.”

¹²⁵ Sobre isso, por exemplo: “Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses

ordenamento jurídico. Nesse sentido: “sendo de todos os ramos jurídicos aquele que mais permite a participação direta do Estado na evolução econômica natural, sua capacidade reguladora é de intensidade aferível na medida em que cria o desestímulo à exploração das referidas atividades no aspecto mais sensível aos que a estimula, ou seja, no seu benefício pecuniário (MARTINS, 2010, p. 375)”.

Ainda em relação à incorporação, pelo direito, desta concepção econômica do objeto ora em estudo: “a utilização das normas tributárias para finalidades extrafiscais, ou a função regulatória das mesmas, visa a provocar alterações na economia privada, fomentando ou incentivando determinadas atividades, através de isenções, ou tem a finalidade de desestimular alguns empreendimentos ou atos com o aumento da tributação [...]” (SEIXAS FILHO, 2003, p. 25).

Nesse âmbito, o termo extrafiscalidade pode ser definido como a finalidade estabelecida por uma norma tributária que tenha como escopo atingir, por meio da imposição de tributos, qualquer objetivo estatal, tais como objetivos sociais ou econômicos, para além da função arrecadadora inerente a qualquer espécie tributária, como acima mencionado. Nesse trabalho, assim, o termo finalidade é utilizado especificamente para distinguir o escopo da norma tributária a ser analisada, e é diferenciado entre fiscal ou extrafiscal.

Já o termo função, por seu turno, é utilizado para distinguir os diversos atributos que uma norma tributária pode deter. Uma norma de finalidade extrafiscal, portanto, pode ter várias funções, como por exemplo, a função facilitadora ou indutora, inclusive ao lado da função arrecadatória, como será mais abaixo pormenorizado. Em outros termos, qualquer tributo que detenha, assim, uma função além daquela arrecadatória está inserido no âmbito da extrafiscalidade¹²⁶.

A estipulação de um tributo com finalidade extrafiscal está ligada, assim, à atividade política e às prioridades de um Estado. Isto significa dizer que em cada Estado serão tomadas

prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais” (BALEIRO, 1999, p. 576).

¹²⁶ É comum na doutrina brasileira, ainda a referência ao termo “tributo para-fiscal”. Nesse sentido: “[...] podemos definir para-fiscalidade como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares. Dois aspectos, por conseguinte, não de ser atendidos para que venhamos a isolar o chamado tributo para-fiscal: 1) sujeito ativo indicado expressamente na lei instituidora da exação, diferente da pessoa política que exerceu a competência; e 2) atribuição, também expressa, do produto arrecadado, à pessoa apontada para figurar como sujeito ativo” (CARVALHO, 2010, p. 293).

soberanamente as escolhas relativas aos instrumentos que serão utilizados para a consecução de tais objetivos. A respeito disso:

A tributação, como atividade estatal coordenada e dirigida, também se apresenta na forma de política estatal. A política tributária possui tanto natureza fiscal, cuja finalidade é obter receitas públicas tributárias, quanto natureza extrafiscal, que tem como finalidade principal servir de instrumento de realização de outras atribuições estatais como fomentar o desenvolvimento através de incentivos fiscais; controlar a economia, o comércio exterior e o câmbio; redistribuir renda (FERREIRA, 2007, p. 38).

Assim, diante dos diversos fatos observáveis, caberá à atividade política determinar se, sobre esses fatos, incidirão normas proibitivas ou normas tributárias. O cuidado nesta determinação é assim apontado:

Determinadas atividades ilícitas podem ser combatidas de forma mais efetiva pela imposição tributária do que pela mera vedação de sua concretização, ou seja, pela adoção de tributação desestimuladora. Nem todas as atividades ilícitas devem ser combatidas pela tributação desestimuladora, pois admitir a imposição sobre elas seria subverter os princípios estruturais da sociedade. Desta forma, não pode haver imposição tributária sobre o homicídio, os crimes contra o patrimônio, contra a honra, etc. Determinadas atividades de natureza mais contravençional podem ser melhor combatidas a partir da imposição tributária. Neste campo situam-se aquelas atividades de exploração da pornografia, do lenocínio disfarçado, dos jogos proibidos, dos meios de comunicações atentatórios aos valores morais, etc. Na medida em que certas atividades não são proibidas ou não são desestimuladas, a lucratividade inerente à sua existência atrai comportamentos menos compatíveis com a ética que, por outro lado, obtêm resultados sensíveis sem qualquer imposição tributária (MARTINS, 2005, p. 443).

Neste contexto, pode ser observado, por exemplo, que o combate a alguns jogos eletrônicos é feito no Brasil por meio de uma proibição, já na Alemanha há a imposição de um tributo sobre esta atividade, a fim de atenuá-la. Especificamente no caso das máquinas de caça-níqueis, pode ser observado que no Brasil este fato é tipificado na chamada Lei das Contravenções Penais¹²⁷, já na Alemanha há a instituição do chamado imposto sobre máquinas de jogos¹²⁸.

Esse caso demonstra como pode variar o tratamento legado por cada Estado soberanamente ao mesmo fato. Do mesmo modo, é possível observar uma variação do tratamento de um fato pelo mesmo Estado, o que denota a falta de sistematização quando o assunto é extrafiscalidade. É o caso, por exemplo, da diferenciação da alíquota do imposto sobre

¹²⁷ Prevê o art. 50 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941: “Estabelecer ou explorar jogo de azar em lugar público ou acessível ao público, mediante o pagamento de entrada ou sem ele: Pena – prisão simples, de três meses a um ano, e multa, de dois a quinze contos de réis, estendendo-se os efeitos da condenação à perda dos moveis e objetos de decoração do local.”

¹²⁸ A competência para a instituição de um imposto sobre a utilização de máquinas de jogos é de cada Estado da Alemanha (TIPKE/LANG, 2010, p. 720). Sobre isto: “No imposto sobre máquinas de jogos também são recorridos impactos econômicos” (LORITZ, 1986, p. 5). Do original: “Bei der Spielautomatensteuer zog es auch die wirtschaftlichen Auswirkungen heran”.

produtos industrializados no Brasil em relação ao teor alcoólico das bebidas ao mesmo tempo em que há um incentivo ao consumo destas últimas nas lojas francas, conhecidas como *Free Shop*, nas quais é concedida uma isenção.

Ao contrário do que possa parecer num primeiro momento, a norma tributária indutora também representa uma importante fonte de arrecadação de receitas para o Estado. Não merece prosperar, portanto, a ideia de que: “a fiscalidade ocorre sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesse sociais, políticos ou econômicos interfiram no direcionamento da atividade tributária” (ESTIGARA/PEREIRA/LEWIS, 2009, p. 87).

Isto porque, ainda que uma determinada norma tributária tenha o fim precípua de intervir em algum aspecto da sociedade, resta sempre subjacente a possibilidade de que um ou vários particulares realizem o fato gerador previsto no tributo respectivo a esta norma, o que resulta, com isso, numa arrecadação para os cofres públicos, fato que não pode ser ignorado. Em outros termos, proporcionar aos particulares uma escolha por meio da instituição de uma norma tributária que desestimele certa conduta não representa a conformidade invariável de todos os contribuintes nesse sentido.

Pelo contrário, a escolha significa a oportunidade para os sujeitos realizarem a conduta que, de alguma maneira, pretende o Estado coibir por meio da instituição dessas referidas normas. Da arrecadação decorrente deste fato surge a importância de também se considerar, no âmbito da extrafiscalidade, a destinação do produto arrecadado, o que será nas próximas linhas pormenorizado.

b) Extrafiscalidade na imposição e na destinação do produto arrecadado

Ao abordar a questão da extrafiscalidade em 1977, Klaus Vogel pôs em dúvida a estipulação da exclusividade da finalidade fiscal ou da finalidade extrafiscal. Em resposta a esse posicionamento argumentou que “a tarefa comum de todas as leis tributárias é angariar meios para cobertura das necessidades financeiras dos Estados, bem como determinar os requisitos segundo os quais esses meios serão arrecadados”¹²⁹ (VOGEL, 1977, p. 106). Em outros termos,

¹²⁹ Do original: “Gemeinsame Aufgabe aller Steuergesetze ist es, Mittel zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs aufzubringen bzw. die Voraussetzungen zu bestimmen, nach denen diese Mittel erhoben werden”.

seria função comum a todas as leis tributárias a função arrecadatória (*Ertragsfunktion*). E ao lado dessa função poderiam estar outras três funções, identificadas pelo mesmo autor.

A primeira seria a função distributiva (*Lastenausteilungsfunktion*)¹³⁰, pelo fato de que “a tarefa imprescindível do direito tributário é repartir os necessários meios financeiros aos cidadãos contribuintes de acordo com os critérios da justiça distributiva [...]”¹³¹ (VOGEL, 1977, p. 107). Além dessa, também é possível a função indutora (*Lenkungsfunktion*), já que “muitas determinações das leis tributárias também servem para a busca de objetivos concretos da Administração, principalmente os político-econômicos [...]”¹³² (VOGEL, 1977, p. 107). Por último, a função simplificadora (*Vereinfachungsfunktion*) seria a terceira possível, pelo fato de que “determinações legais tributárias podem enfim apenas servir para simplificação da Administração [...]”¹³³ (VOGEL, 1977, p. 107). Este posicionamento é recorrentemente lembrado pela doutrina alemã e brasileira¹³⁴, trazendo até hoje uma influência neste âmbito.

O reconhecimento de que uma norma tributária extrafiscal pode, ainda assim, ensejar alguma arrecadação, nos termos acima expostos, permite a diferenciação entre duas formas de intervenção tributária. A primeira delas diz respeito às normas tributárias extrafiscais que visam intervir em algum aspecto da sociedade por meio do estabelecimento de um encargo diferenciado ao patrimônio do contribuinte, o que pode se dar, por exemplo, por meio da variação das alíquotas num determinado imposto.

Nessa primeira hipótese de extrafiscalidade prevalece o pressuposto pigouviano, segundo o qual, o comportamento dos particulares poderá variar de acordo com a imposição de gravames ao patrimônio destes. Trata-se da extrafiscalidade na imposição. Casos típicos que ilustram a adoção desta medida pelo governo são representados, entre outros, pelo imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, mais conhecido como imposto de importação,

¹³⁰ Ainda sobre esta função: “Ao se colocar como fundamento a categorização de objetivos da lei desenvolvida por Klaus Vogel, trata-se a função distributiva desde início então não de um objetivo administrativo concreto, mas sim de um escopo constitucional da justiça fiscal” (RODI, 1992, p. 51). Do original: “Legt man die von Klaus Vogel entwickelte Kategorisierung von Gesetzeszwecken zugrunde, so handelt es sich bei der *Lastenausteilungsfunktion* schon von vornherein nicht um einen konkreten Verwaltungszweck, sondern um das verfassungsrechtlich vorgegebene Ziel der Steuergerechtigkeit”.

¹³¹ Do original “Unverzichtbare Aufgabe des Steuerrechts ist es, den notwendigen Finanzbedarf nach Kriterien austeilender Gerechtigkeit auf die aufbringungspflichtigen Bürger zu verteilen [...]”.

¹³² Do original: “[...] dienen viele Bestimmungen der Steuergesetze auch der “indirekten”, “motivierenden” Verfolgung konkreter Verwaltungszwecke, insb. Wirtschaftspolitischer [...]”.

¹³³ Do original: “[...] steuergesetzliche Bestimmungen können schließlich auch lediglich der Verwaltungsvereinfachung dienen [...]”.

¹³⁴ É o caso, por exemplo, desta referência: “Um mérito relevantíssimo da análise de Vogel é não opor a função indutora à função arrecadadora. Afinal, a norma indutora não deixa de gerar alguma arrecadação” (SCHOUERI, 2005a, p. 28).

como será detalhado no próximo capítulo. Este tipo de extrafiscalidade pode ser verificável tanto em tributos cujas normas instituidoras prevejam expressamente essa finalidade, tanto em casos de tributos cujas normas tenham características eminentemente fiscais, como acima comentado.

A segunda hipótese de intervenção se dá por meio da destinação do produto arrecadado. Nesse caso, também é extrafiscal a norma tributária que estabelece que os valores recolhidos com o respectivo tributo devem ser voltados a uma determinada despesa. É interessante observar que não há uniformidade na defesa pela observação, pelo direito tributário, do produto que ao fim é arrecadado com os tributos¹³⁵. Para os que assim doutrinam, caberia tão somente ao direito financeiro se ocupar dos acontecimentos que sucedem à arrecadação. Este aspecto também foi ignorado por Pigou, conforme observado no primeiro capítulo.

Esta não será a postura adotada neste trabalho, entretanto, em razão da importância que a finalidade extrafiscal exerce nas normas ora estudadas. Isto porque a extrafiscalidade, traço que as diferencia das demais normas, não pode ser desconsiderada numa análise que pretende observar se a obtenção de certas finalidades por meio de gravames é possível. Principalmente na consideração das normas tributárias com extrafiscalidade pela destinação do respectivo produto arrecadado não podem ser ignorados, assim, os resultados obtidos na concretização dessas finalidades.

A determinação da destinação consiste, portanto, numa exceção ao princípio da não afetação. Por este princípio, as receitas verificadas na arrecadação não podem estar previamente vinculadas a atividades ou serviços certos, pelo contrário, devem estar disponíveis para concretização das escolhas feitas politicamente pelo Poder Público. Nesse sentido: “a vinculação de receitas fiscais é incompatível com o princípio orçamentário da total cobertura (princípio da não-afetação), pelo qual todas as receitas devem cobrir todas as despesas”¹³⁶ (TIPKE/LANG, 2010, p. 51).

Pelo exposto é possível admitir a existência de duas hipóteses de intervenção por normas tributárias extrafiscais, nomeadamente, a extrafiscalidade na imposição e a extrafiscalidade na

¹³⁵ Nesse sentido: “[...] o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo. Coincide, a ponto, com o limite de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal. Aquela entidade que vier a preencher os requisitos estipulados no art. 3º do Código Tributário Nacional será, juridicamente, um tributo, a despeito da destinação que for atribuída aos valores arrecadados” (BARROS CARVALHO, 2007, p. 30-31).

¹³⁶ Do original: “Eine Zweckbindung des Steueraufkommens ist mit dem haushaltsrechtlichen Grundsatz der Gesamtddeckung (*Non-Affektationsprinzip*) unvereinbar, wonach alle Einnahmen als Deckungsmittel für alle Ausgaben zu dienen haben”.

destinação do produto arrecadado. Em ambos os casos, é mister o acompanhamento dos resultados observado, pelos argumentos acima expostos. A partir desta diferenciação entre fiscalidade e extrafiscalidade, portanto, será possível realizar a identificação da norma tributária indutora.

c) Identificação da norma tributária indutora

Até aqui foi discutido o que representa extrafiscalidade de uma norma tributária, bem como foi frisada a possibilidade de verificação concomitante nesta finalidade das funções arrecadadora e indutora nas espécies tributárias. Ademais, restou observado que a finalidade extrafiscal pode-se dar tanto no momento da arrecadação como no momento da destinação do produto arrecadado. O pressuposto para este acontecimento, como apontado, se deve a pluralização dos modos de intervenção do Estado na economia e em outros aspectos da sociedade¹³⁷.

Neste contexto, um traço da extrafiscalidade mostra-se de importante observação na determinação das características inerentes a uma norma tributária indutora ambiental, a fim de se tornar preciso o objeto ora em estudo. É relevante notar que não se limita a finalidade extrafiscal apenas às hipóteses de imposição tributária, seja esta por meio da variação de alíquotas tributárias, seja esta por meio de vinculação do produto arrecadado com determinados tributos, como acima pontuado. Em outros termos, não há extrafiscalidade apenas quando houver uma imposição tributária.

A extrafiscalidade representa uma finalidade que também pode ser observada nos casos de isenções. Pode ser afirmado, em outros termos, que terá finalidade extrafiscal toda a norma tributária que tenha como objetivo uma outra função além da arrecadatória, ainda que também detenha esta última. É o caso também, por exemplo, da função facilitadora. Não é necessário que haja indução para haver a extrafiscalidade, basta a existência de uma função diferente da arrecadação para se verificá-la. Se uma norma tributária determinar, assim, a renúncia a certa

¹³⁷ Assim: “O desenvolvimento do moderno Estado social e interventor também deu ao poder tributário um novo conteúdo. O asseguramento estatal do bem-estar privado, sua prestação planejada, sua direção da economia e sua participação na produção representam novas exigências à receita e formas da tributação” (KIRCHHOF, 1973, p.1). Do original: “Die Entwicklung des modernen Sozial- und Interventionstaates haben auch der Besteuerungsgewalt einen neuen Inhalt gegeben. Die Staatliche Sicherung privaten Wohlstandes, seine planende Vorsorge, seine Wirtschaftslenkung und seine Produktionsteilhabe stellen neue Anforderungen an Ertrag und Formen der Besteuerung.”

arrecadação como estímulo a determinada atividade, esta norma também será, desta feita, extrafiscal.

No caso das isenções, a competência para tributar permanece intacta, mas esta, por razão excepcional, não é exercida em plenitude. Nesse sentido:

A isenção, instrumento técnico-jurídico de exoneração do ônus tributário, é tida indiscrepantemente pela doutrina como regra de direito excepcional, porque subtrai bens ou pessoas ao princípio da generalidade da tributação. A norma que isenta, estabelecendo um regime tributário especial para uma certa classe de casos e pessoas, constitui uma exceção à regra da generalidade da tributação. As isenções tributárias, enquanto normas excepcionais, regulam os fatos isentos (hipótese de incidência) de modo diverso do que seriam regulados se sobre eles incidisse a regra jurídica de tributação, e é isto precisamente o que caracteriza as normas excepcionais (BORGES, 2011, p. 115-116).

Esse caráter excepcional da isenção demanda, pela perspectiva formal, que sejam instituídas por lei específica¹³⁸ e, pela perspectiva material, que tenham correspondência aos objetivos constitucionais que a possam legitimar, como, por exemplo, a preservação ao meio ambiente. Nesse âmbito, “não se pode olvidar o custo econômico-social da desoneração, de tal sorte que ela se justifica se o benefício é instituído e efetivamente implementado em prol do interesse social, mediante controle e fiscalização dos órgãos competentes” (YOSHIDA, 2005, p. 543).

Especificamente no caso das isenções, ademais, é de ser fortemente fundamentado o tratamento não igualitário entre os contribuintes, principalmente na estipulação dos fatos sobre os quais a respectiva imposição será excetuada. Assim:

Caso uma regra tributária legal “não fiscal” seja avaliada por sua justiça e por sua compatibilidade com o princípio da igualdade, então é de se verificar, em cada caso, se as vantagens ou sobrecargas com ela obtidas serão distribuídas por normas que sejam suficientes para nossa necessidade de justiça. Os impactos financeiros das regras não fiscais devem ser assim apresentados à parte [...]”¹³⁹ (VOGEL, 1975, p. 414-415).

Em outros termos, assim como ocorre com as normas tributárias que detém a finalidade extrafiscal ao determinar uma imposição, também devem ser justificadas as normas tributárias dotadas de extrafiscalidade ao estabelecer isenções. E isso vale não apenas em relação à consideração à igualdade entre os contribuintes, mormente aqueles que não são beneficiados

¹³⁸ Exigência constitucional contida no § 6º do art. 150: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

¹³⁹ Do original: “Soll eine „nichtfiskalische“ steuergesetzliche Regelung auf ihre Gerechtigkeit und auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz beurteilt werden, so ist jeweils auch zu prüfen, ob die durch sie geschaffenen Vorteile oder Lasten nach Maßstäben verteilt werden, die unseren Gerechtigkeitserfordernissen genügen. Die finanziellen Auswirkungen der „nichtfiskalischen“ Regelung sind also gesondert darzustellen [...]”.

com tais medidas, mas também em atenção à arrecadação que deixará de ser realizada. Nesse sentido, é de se observar até que ponto deixar de arrecadar para incentivar pode ser mais vantajoso do que arrecadar para investir. Sobre a preservação das características do direito tributário nesse âmbito é interessante observar que:

O contribuinte deve ser estimulado, por meio do incentivo de um benefício fiscal preferível, a praticar um comportamento estatalmente desejado, ou ser pressionado, por meio da ameaça de um encargo especial, a abster-se de um comportamento estatalmente indesejado. O direito tributário compra dos cidadãos assim um pedaço da sua liberdade. Com este distanciamento do direito tributário do direito administrativo perde-se um pedaço da cultura da liberdade e do vínculo com o Estado de Direito¹⁴⁰ (KIRCHHOF, 2002, p. 13).

As isenções no cenário ambiental, tais como a isenção ao imposto territorial rural nas áreas preservadas do Brasil¹⁴¹, por exemplo, apresentam-se, assim, como relevantes normas tributárias com finalidade extrafiscal. Neste trabalho, portanto, a denominação norma tributária indutora será utilizada tanto para apontar normas que detém função indutora no momento da arrecadação como no momento da destinação do produto arrecadado, o que representa uma diferenciação quanto ao aspecto temporal do objeto em estudo.

Já em relação ao modo, serão aqui consideradas como normas tributárias indutoras tanto aquelas que se dão por imposição tributária, ou seja, pela indução que a determinação de uma imposição tributária pode realizar no comportamento do contribuinte, como as que visam atuar no comportamento dos indivíduos por meio de isenções, eis que estas também podem exercer influência no patrimônio particular daqueles. Uma vez definido, então, o que é uma norma tributária indutora para os limites deste trabalho, resta verificar o que representa o termo ambiental nesse contexto.

2.1.3 A norma tributária indutora ambiental

¹⁴⁰Do original: “Der Steuerpflichtige soll durch den Anreiz einer bevorzugenden Steuerentlastung angeregt werden, ein staatlich erwünschtes Verhalten zu praktizieren, oder durch Bedrohung mit einer staatlichen Sonderlast bedrängt werden, ein staatlich unerwünschtes Verhalten zu unterlassen. Das Steuerrecht kauft dem Bürger so ein Stück seiner Freiheit ab. Mit dieser Verfremdung des Steuerrechts zum Verwaltungsrecht geht ein Stück Freiheitskultur und rechtsstaatlicher Stillbindung verloren.”

¹⁴¹Prevê o art. 104 da Lei 8.171 que: “são isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n° 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n° 7.803, de 1989.”

Como visto acima, é impreciso se referir a um tributo pigouviano. Do mesmo modo, portanto, não há que se falar em “tributo ambiental”¹⁴². Esta categoria se refere, na verdade, a espécies tributárias instituídas por normas que são dotadas de orientação política ambiental. A identificação da função indutora é então realizada na norma tributária, que, ao instituir determinado tributo, busca alcançar certos efeitos na sociedade.

O sujeito passivo não está, assim, obrigado ao pagamento de um tal tributo ambiental, porque a extrafiscalidade não se constitui com uma mera referência ao meio ambiente no fato gerador de um tributo. A possibilidade de se verificar a extrafiscalidade no meio ambiente por meio de tributos se dá por determinação de uma ou mais norma jurídica que, ao instituírem o tributo, estão voltadas a ações ambientais.

Dessa maneira, de acordo com o que já foi explicitado acima, a norma que determina a hipótese de incidência de um tributo pode fazer referência a fatos relacionados à natureza, tornando-os, assim juridicamente relevantes para aquela imposição. Seria o caso, por exemplo, da variação da alíquota de um tributo qualquer, a depender do grau de emissão de um poluente.

Assim, diante da variedade de fatos possíveis de serem abordados numa norma tributária, ou seja, diante de todos os fatos imponíveis que poderiam ser selecionados num determinado ordenamento jurídico para a instituição de um tributo, podem ser escolhidos fatos que detenham expressão no meio ambiente, a fim de influenciar as atividades dos particulares nesse âmbito. Nesse caso, como apontado acima, é possível identificar a chamada finalidade extrafiscal.

Isso significa dizer que também detém a finalidade extrafiscal ambiental a norma que determina uma isenção tributária, por exemplo. Como visto acima, a extrafiscalidade também se manifesta nos casos incentivos. Este seria o caso, por exemplo, de uma isenção tributária pela utilização das chamadas fontes de energia renováveis. Há aqui uma norma, que é tributária e que tem efeito extrafiscal na isenção que prevê.

Também é possível observar a finalidade extrafiscal ambiental na norma que determina parte da arrecadação de um tributo para a realização de ações no meio ambiente. Há aqui a extrafiscalidade na destinação do produto arrecadado. Nesse caso, diante da permissão do respectivo ordenamento jurídico, a arrecadação será voltada a gastos no meio ambiente. Nesse

¹⁴² Como visto em: “Internacionalmente, tributos ambientais (*ecotaxes*) são aqueles introduzidos no ordenamento jurídico por motivos ambientais ou por possuírem efeitos ambientais independentemente das razões que levaram à sua exigência.” (HELENA COSTA, 2005, p. 313). O mesmo se aplica ao chamado “Ökosteuern”, ou imposto ecológico, na Alemanha.

caso, mesmo que o fato sobre o qual incida a exação não tenha relação direta com o meio ambiente, será caracterizada como extrafiscal a norma que determine a vinculação dos valores recolhidos de um tributo a ações no meio ambiente. Trata-se da extrafiscalidade na destinação do produto arrecadado, que deverá observar os requisitos do ordenamento jurídico respectivo, por consistir numa exceção ao princípio da não afetação, acima abordado.

Especificamente neste trabalho o objeto a ser investigado como estudo de caso consiste na norma que impõe a cobrança ou a isenção de um tributo diante da ocorrência de fatos anteriormente selecionados no ordenamento jurídico, em consideração à teoria econômica de Pigou, em razão da relação que estes detém com o meio ambiente. Sempre que houver uma norma nesses moldes específicos, aqui serão referidas como uma norma tributária indutora ambiental.

Mas também é possível que um tributo seja instituído por uma norma tributária indutora ambiental por nele haver a vinculação do respectivo produto arrecadado a uma atividade ambiental. O que importa para a análise desta última, portanto, é a instituição com o objetivo de induzir o comportamento humano em relação ao meio ambiente. Uma vez identificada uma norma nesses moldes, deve ser observado se o objetivo que levou a criação do tributo é possível ou não de ser alcançado por este meio.

Em outros termos, deve ser observado se a norma tributária indutora ambiental é um meio adequado para obtenção de resultados na natureza. Para tanto pode ser feita a distinção aqui proposta entre esta possibilidade de indução no momento da arrecadação do tributo ou no momento da destinação do produto arrecadado. No entanto, quanto a esta última hipótese, é necessário proceder a uma distinção na avaliação dos resultados, pois a obtenção dos resultados almejados na natureza com a imposição feita por uma norma tributária indutora ambiental se difere do cumprimento ou não da determinação, se houver, da destinação do produto com ele arrecadado no meio ambiente.

Isso significa que, nos tributos onde também haja uma norma especificando a destinação do produto arrecadado para fins ambientais, o que interessa é observar se houve ou não uma mudança no comportamento do particular, ou seja, se a ação a ser diminuída de fato foi evitada ou se a ação a ser aumentada foi de fato incentivada. O uso do produto arrecadado nesse âmbito pode influenciar positivamente o resultado verificado na natureza, mas o que importa para a justificativa de instituição de uma norma tributária indutora ambiental é a verificação que, de fato, essa função indutora ocorra.

Caso as modificações no meio ambiente decorram apenas da destinação do produto arrecadado, o que se tem é um financiamento direto da preservação por meio de tributos, e não um caso de extrafiscalidade, já que, não obstante a imposição tributária, a ação ou omissão pretensamente desestimulada do sujeito passivo continua a acontecer. Essa questão será mais à frente tratada ao ser abordado o princípio da capacidade contributiva. Por ora basta determinar esta diferenciação entre resultados obtidos pela destinação do produto arrecadado e os resultados conseguidos pela imposição tributária.

Essa diferenciação também permite observar que a norma tributária indutora ambiental pode realizar os efeitos que a justificam, ainda que haja desvio na destinação do produto arrecadado, caso haja determinação deste. Isto seria possível quando a ação do particular é efetivamente induzida pela norma tributária, ou seja, quando ele prefere se abster da realização do fato gerador e isto leva a consequências positivas no meio ambiente. Pode ser afirmado, assim, que a destinação do produto arrecadado para o meio ambiente também se caracteriza como uma finalidade extrafiscal, mas que esta não se confunde com a finalidade extrafiscal que representa uma imposição determinada por uma norma tributária indutora ambiental.

Por isso, a norma tributária indutora ambiental é toda e qualquer norma tributária que, dotada de orientação política ambiental, está apta a induzir o comportamento dos particulares, modificando a conduta que estes normalmente realizariam, caso a mesma não existisse. Em razão disso pode incentivar ou desestimular uma conduta. Esta concepção de norma tributária indutora ambiental será seguida durante todo o trabalho, seja na análise do ordenamento jurídico brasileiro, seja na análise do ordenamento jurídico alemão. Este método de identificação de um objeto comum torna possível a realização de um estudo comparativo, mesmo diante de diferenças sistêmicas, conforme afirmado na introdução deste trabalho.

Neste âmbito, é de se concluir, ainda, que a análise dos efeitos verificados com essa norma é imprescindível para a própria caracterização desta, uma vez que o efeito para modificar o comportamento dos particulares é um traço a determiná-la. Não sendo possível, ainda que sob hipótese, a verificação do relativo efeito, portanto, não se pode falar numa norma tributária indutora ambiental, pois a finalidade extrafiscal não está presente.

Neste aspecto, impende observar que a justificativa para a criação de uma norma tributária indutora ambiental pode se basear na preservação de um recurso ou de um ambiente natural, por exemplo. Em outros termos, nos ordenamentos jurídicos onde isso for possível, este tipo de argumento pode justificar uma imposição tributária. O que interessa para este trabalho é saber se esses fatos a justificar uma respectiva cobrança tributária são verificáveis ou se a

única consequência desta última é o aumento da arrecadação, por exemplo. Ou seja, se ao lado da função arrecadatória a função indutora também está presente.

Assim, ainda que teoricamente possa se acreditar que a instituição de um tributo irá invariavelmente representar um gravame tal ao particular, capaz de modificar-lhe a conduta num âmbito selecionado do meio ambiente, é preciso levar em consideração os aspectos econômicos que determinam as escolhas dos sujeitos, conforme visto no capítulo anterior. Não basta o argumento de que a criação de um tributo, cujo fato gerador seja, no mesmo exemplo, viagens de avião, irá encarecer o preço dessas e, conseqüentemente, haverá uma diminuição da emissão de CO₂ no ar. É preciso observar de perto se esta imposição foi capaz de alterar a conduta das empresas, ou seja, é necessário que o Poder Público se dedique ao acompanhamento da medida proposta.

Nesse exemplo, assim, seria necessário constatar se o volume de viagens diminuiu e, junto com essa diminuição, se de fato houve a minoração da emissão de gases poluentes. Caso isso não ocorra, ainda assim pode o Poder Público modificar os traços do referido tributo com o fito de assegurar o objetivo que o justificou. Por exemplo, ao invés de cobrar um tributo sobre o valor da passagem que é instituída pela empresa aérea (alíquota *ad valorem*) talvez possa trazer maiores resultados para o meio ambiente a instituição de uma alíquota sobre o valor da emissão de CO₂ em cada viagem em metros cúbicos (alíquota *ad rem*). Isso poderia levar o particular a desenvolver novas tecnologias nesse campo para diminuir o nível da poluição, ao passo em que simultaneamente representaria um acompanhamento específico do desenvolvimento dos resultados nesse âmbito.

Outra questão relevante quando se trata de uma norma tributária indutora ambiental é o fato de que o meio ambiente, como afirmado no primeiro capítulo, não respeita fronteiras políticas. Por isso, para além de todo o cuidado que o Estado deve ter internamente na busca de resultados positivos no meio ambiente com tributos, deve este também manter em consideração a importância que as ações realizadas por outros Estados representam. Isto porque, quando se trata de meio ambiente, medidas individuais podem não ser capazes de assegurar a preservação da natureza, além da possibilidade de refletirem negativamente na competição internacional dos mercados.

Por esta razão é ressaltado neste trabalho que a criação de normas tributárias indutoras ambientais deve acompanhar, caso a caso, as metas estabelecidas internacionalmente por meio de, por exemplo, acordos ou convenções internacionais. Estes instrumentos são os mais utilizados pela comunidade internacional para estipular objetivos comuns, donde deriva a

relevância para o presente tema. Feitas estas considerações, será abordado no próximo tópico a relação entre as normas em estudo e o princípio da capacidade contributiva.

2.2 Consideração do princípio da capacidade contributiva

2.2.1 Amplitude da capacidade contributiva

Foi afirmado no primeiro capítulo que a instituição de um tributo por meio de uma norma tributária indutora ambiental, ao representar um gravame ao patrimônio do particular com a finalidade de preservar o meio ambiente, demanda uma reflexão a respeito do princípio da capacidade contributiva. Isto se deve principalmente em relação à justificativa pela utilização desta ferramenta interventiva para a consecução da dita finalidade, diante da existência de outras opções que estão ao alcance do Estado, tais como a estipulação de proibições neste âmbito, por exemplo.

A consideração do princípio da capacidade contributiva parte do pressuposto que:

[...] os contribuintes, se, por um lado, têm o dever de pagar tributos, colaborando para a manutenção da coisa pública, têm, por outro lado, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias, oponíveis *ex ante* ao próprio Estado, que os protegem da arbitrariedade tributária, em suas mais diversas manifestações (inclusive por ocasião do lançamento e da cobrança do tributo). Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o interesse fazendário (meramente arrecadatário) equivale ao interesse público. Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepassa o interesse público. Antes, subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele (CARRAZZA, 2008, p. 482-483).

Para esta reflexão se propõe, nas próximas linhas, uma observação às estipulações do referido princípio, bem como a adequação deste à realidade verificada na transição do liberalismo ao Estado social. Isto porque as novas demandas sobre o tema não mais permitem a insistência na compreensão da capacidade contributiva apenas pela perspectiva do contribuinte, seja pela doutrina, seja pela jurisprudência, mas deve acompanhar as mudanças políticas dos últimos tempos. A esse respeito:

Com o advento do chamado Estado Social, governar passou a não ser mais a gerência de fatos conjunturais, mas, também, e sobretudo, o planejamento do futuro, com o estabelecimento de políticas a médio e longo prazo. Tornou-se corrente afirmar que, com o Estado Social, o *government by policies* vai além do mero *government by law* do liberalismo. A execução de políticas públicas, tarefa primordial do Estado, com a conseqüente exigência da racionalização técnica para a consecução dessas mesmas políticas, acaba por se revelar muitas vezes incompatível com as instituições clássicas do Estado Liberal (BERCOVICI, 2005, p. 57-58).

É esta a perspectiva que será levada em consideração nas próximas linhas. Inicialmente será feita uma revisão do conceito de capacidade contributiva. Em seguida será analisada a capacidade contributiva por meio dos direitos e deveres que esta representa. Para tanto, serão consideradas não apenas a doutrina brasileira e a alemã, mas contribuições doutrinárias ao tema desenvolvidas em diferentes localidades. Ao fim será apresentado nesse contexto também um debate fortemente travado na Alemanha a respeito da exceção ou não das normas indutoras ao princípio da capacidade contributiva, diante da relevância desta discussão ao tema ora estudado.

No Brasil, a capacidade contributiva, reconhecida pela doutrina como um princípio, está prevista no art. 145 da Constituição Federal: “§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.”

Não obstante o texto constitucional referir-se apenas aos elementos econômicos particulares do contribuinte, o entendimento de tal norma não deve basear-se numa interpretação restrita, já que outros fatores há a determinar o conceito de capacidade contributiva. Em outros termos, o §1º do art. 145 da Constituição Federal não pode ser visto apenas pela perspectiva individual dos contribuintes, porquanto é resultado também de outras premissas do Direito Tributário, a serem discutidas aqui. Faz-se necessário, então, uma revisão do conceito de capacidade contributiva, em contraponto àquela visão que apenas leva em consideração o lado da sujeição passiva.

Afirmar que determinada interpretação apenas leva em consideração o lado do contribuinte significa apontar uma tentativa de assegurar com este princípio apenas os direitos dos contribuintes, em desconsideração ao caráter social que também está contido neste princípio. Trata-se, portanto, de uma visão limitativa. É nesse sentido, por exemplo, quando se afirma: “o instituto da capacidade contributiva serve para examinar e adequar a densidade da tributação. Se a tributação for irrazoável ou desproporcional, superando a capacidade contributiva, o excesso, conforme o caso, pode ser vedado” (CASSONE, 2006, p. 163).

Por esta acepção, destacada da doutrina brasileira, há apenas o realce do interesse individual do contribuinte, estabelecendo que a irrazoabilidade ou a desproporcionalidade¹⁴³ do

¹⁴³ Nesse contexto, pode-se definir como proporcional à medida que é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. Em relação à adequação, “podemos afirmar que o juízo de adequação postula que um meio só é admissível quando o mesmo for apto para a realização de um determinado fim. O que se pretende aferir é a

tributo deve ser combatida por meio do instituto da capacidade contributiva, sendo com isso vedado o excesso respectivo. Também se restringe a analisar a capacidade contributiva por este viés, apesar de citar o princípio da solidariedade social, o seguinte entendimento:

A invocação do princípio da solidariedade pelos governantes, por seus teóricos ou advogados em questões tributárias pode ser – e geralmente é – mero pretexto para ampliação dos limites impostos pelo princípio da legalidade. A tese que coloca a solidariedade como algo capaz de justificar a cobrança de tributos sem apoio na lei, amparada na capacidade contributiva, é tese típica do Nazismo. Não obstante apresentada como tese moderna, ela, na verdade, apenas ressuscita o autoritarismo. [...] mesmo quando instituído ou aumentado por lei, não se deve admitir a cobrança do tributo se não há capacidade contributiva. Saber quando isso acontece é outra questão – de deslinde difícil, é certo, mas não impossível. De todo modo, admitindo-se que está ausente a capacidade contributiva necessária no caso, a lei instituidora do tributo há de ser considerada inconstitucional (MACHADO, 2009, p. 47).

Nesta perspectiva doutrinária, o princípio da solidariedade é citado, mais especificamente, no tocante à utilização deste como justificativa para cobrar tributos sem apoio na lei, baseando-se apenas na capacidade contributiva. O autor afirma ademais que, mesmo quando a instituição ou o aumento do tributo se dá em lei, esta será considerada inconstitucional, se não for respeitada a capacidade contributiva.

Assim, apesar de identificar o conceito de solidariedade fiscal, o contraponto deste com a capacidade contributiva limita-se, mais uma vez, à visão do contribuinte. Em momento algum chegam a ser tecidos argumentos a respeito do fundamento que justifica existência do instituto ora comentado, exceto quando este serve para proteger o contribuinte. Também no trecho a seguir são apresentados dois lados da capacidade contributiva, e ambos referem-se apenas ao sujeito passivo:

O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva. [...] Se, de um lado, o preceito programático não gera direito subjetivo para o contribuinte, que não poderá bater as portas do Judiciário pleiteando que determinado imposto ajuste-se ao seu perfil econômico, de outro, esse preceito produz efeito pelo seu aspecto negativo, à medida que confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder

potencialidade ou idoneidade de uma medida para perseguir o fim a que vem determinada” (NOGUEIRA, 2010, p. 99 - 100). Quanto à necessidade: “Na base deste crivo encontra-se uma ideia de aplicação cotidiana: quando existem duas ou mais formas de se atingir um objectivo, deve-se sempre optar pela menos custosa.” (NOGUEIRA, 2010, p. 102). Por fim, em relação à proporcionalidade em sentido estrito: “[...] exige-se à medida, já considerada como adequada e necessária, que não imponha ao particular afectado um sacrifício dos seus interesses muito superior aos benefícios (públicos) que se pretendem obter com a mesma.” (NOGUEIRA, 2010, p. 106). Também sobre a adequação, esta “[...] exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize uma meio cuja eficácia (e não o meio, ele próprio) possa contribuir para a promoção gradual do fim” (ÁVILA, 2003, p. 335). Quanto à necessidade: “o exame da necessidade envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo, e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados” (ÁVILA, 2003, p. 340). E ainda sobre a proporcionalidade em sentido estrito, esta “[...] exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais” (ÁVILA, 2003, p. 342).

tributante não pratique atos que o contravenha. Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto (HARADA, 2009, p. 362-363).

É citada, portanto, a justiça fiscal, mas esta é entendida apenas pela repartição dos tributos de acordo com a possibilidade de cada contribuinte, o que se concretizaria na impossibilidade do legislador instituir, por exemplo, a progressividade de um imposto na razão inversa dos bens do contribuinte. Mas ainda não há uma reflexão mais profunda em relação à capacidade contributiva, nem a consideração do desenvolvimento econômico-social que deve nortear o entendimento do conceito deste.

Em outra acepção, chega-se a apresentar o dever de fiscalizar o contribuinte (AMARO, 2012, p. 168), mas ainda a capacidade é tratada apenas pela perspectiva do contribuinte:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir o imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (AMARO, 2012, p. 163).

Todas essas concepções, apenas para exemplificar alguns posicionamentos doutrinários, tendem a dar primazia ao interesse individual do contribuinte ao tratar da capacidade contributiva. Claro é que as garantias do contribuinte devem ser asseguradas, mas deve também ser lembrado o porquê de se tributar desta ou daquela maneira o referido contribuinte, com vistas ao atendimento do escopo do desenvolvimento econômico-social, conforme afirmado inicialmente.

É necessário, portanto, ser levado em consideração, ao se falar em capacidade contributiva, não apenas o lado do patrimônio do contribuinte, o qual deve sempre ser resguardado dentro de um limite proporcional que não prejudique suas atividades essenciais, mas também o aspecto social desta. Em qualquer momento, ao se argumentar com a utilização do conceito de capacidade contributiva, é insuficiente limitar-se a destacar a impossibilidade de tributar além das possibilidades patrimoniais do contribuinte.

De fato, a restrição da tributação aos limites da capacidade contributiva do sujeito passivo foi um avanço historicamente importante e consiste num exemplo de conquista liberal perante os abusos do regime autoritário. Deve, por conseguinte, ser sempre lembrado, a fim de que não mais se constatem tais situações. Entretanto, a consolidação dos direitos sociais ao lado

dos direitos e garantias individuais demanda uma revisão da acepção da capacidade contributiva. A esse respeito, já foi escrito há mais de cinquenta anos no Brasil que:

Na doutrina do Liberalismo, o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional, como o maior inimigo da liberdade. [...] o Estado e a soberania implicavam antítese, restringiam a liberdade primitiva. [...] Foi assim – da oposição histórica e secular, na Idade Moderna, entre a liberdade do indivíduo e o absolutismo do monarca – que nasceu a primeira noção de Estado de Direito, mediante um ciclo de evolução teórica e decantação conceitual, que se completa com a filosofia política de Kant (BONAVIDES, 2007, p. 40-41).

Já as mudanças que levaram historicamente à concretização do Estado Social tornaram imprescindível o asseguramento dos direitos sociais, além dos direitos civis relativos às liberdades individuais que foram alcançadas com o Liberalismo em face do Absolutismo. Este é o motivo pelo qual se pode afirmar que Estado Social “significa intervencionismo, patronagem, paternalismo” (BONAVIDES, 2007, p. 203). Não se pode então entender o princípio da capacidade contributiva apenas pela perspectiva individualista, desprezando o papel social que este representa na tributação. Tal visão se aproxima da concepção antiga¹⁴⁴ que se tinha a respeito dos tributos, segundo a qual as despesas a serem realizadas, após serem identificadas, deveriam ser repassadas, proporcionalmente, aos sujeitos.

A respeito disso, pode ser recordada a discussão entre aqueles que dão primazia aos tributos causais, nos quais cada cidadão deve pagar uma exação com correspondente à contraprestação recebida (ESTEVAN, 2002, p. 120), e aqueles que apontam que os tributos causais não podem constituir uma alternativa frente ao modelo de financiamento das atividades estatais por impostos, já que isso iria diminuir as prestações sociais ou o poder redistributivo do Estado Social. Para os primeiros seria preferível a manutenção de um sistema impositivo com potência arrecadatória e uma certa progressividade (ESTEVAN, 2002, 133).

Mas o problema da determinação das preferências dos cidadãos não seria o único problema quando o tema é o sistema impositivo como núcleo central do financiamento público.

¹⁴⁴ Sobre isso, no Império Romano, por exemplo, “quando havia déficit, este se repartia entre os cidadãos na proporção de seus patrimônios [...]” (OLIVEIRA, 2010, p. 74). Também: “Antigamente, o Estado, para fazer face às despesas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, valia-se de vários meios universalmente conhecidos, tais como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidades, etc. [...] Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo acha-se inscrito nas Cartas Políticas de quase todos os países. [...] Atualmente, o fenômeno encontra-se juridicizado, isto é, o tributo passou a constituir-se em uma categoria jurídica disciplinada pelo Direito. Só pode ser exigido através de uma relação jurídica entre o Estado e o súdito-contribuinte, a qual resulta exclusivamente da lei” (HARADA, 2009, p. 287-288).

A outra questão se refere à justiça do sistema impositivo e a percepção dos contribuintes a este respeito:

A outra, ainda mais grave, e em grande parte relacionada com a primeira, tem a ver com a exigência de que o sistema tributário seja justo, o que, além de seu projeto estrutural, essencialmente requer uma aplicação prática eficaz e que seja visto como tal pelos contribuintes. A verdade é que a percepção que temos do sistema de justiça é seriamente afetada, por várias razões, entre as quais destacam-se a consciência de que a sociedade tem imensas possibilidades de fraude e de evasão fiscal abertas para determinados setores de renda, que geralmente correspondem ao sujeito dotado de maiores recursos econômicos, possibilidades que têm aumentado como resultado dos processos de liberdade de circulação de capitais. Ou o tratamento diferenciado que, por essa razão, vem sendo concedido a certas fontes de renda. Ou a infinidade de medidas fiscais de caráter intervencionista que, sem qualquer sistemática, inundam nosso sistema fiscal. Estabelecer um sistema fiscal justo, não só no seu projeto, mas na sua aplicação prática deve, portanto, ser o objeto central de todos quantos são os responsáveis pelo financiamento público. E não se esqueça de que apenas um sistema que é percebido como justo recebe a aceitação que é necessária para uma implementação eficaz¹⁴⁵ (ESTEVAN, 2002, 133).

Assim, é fundamental para a conscientização do contribuinte, especificamente no que diz respeito ao aspecto social da sua própria capacidade contributiva, a percepção de que o sacrifício individual que realiza em prol da sociedade tem uma razão de existir. E isso se refere à verificação, por eles mesmos, de uma justa redistribuição das riquezas, no caso dos tributos eminentemente arrecadatários.

É um tempo distante, portanto, aquele no qual a tributação individualmente considerada correspondia exatamente ao gasto feito pelo Poder Público. É necessário atribuir à interpretação do princípio da capacidade contributiva a razão de ser das imposições tributárias e o papel dos tributos no desenvolvimento econômico e social, eis que a tributação, principalmente por meio dos impostos, visa a uma distribuição de riquezas, conforme anteriormente abordado. Considerar este aspecto não significa mitigar os direitos individuais dos contribuintes, mas apenas assegurar que o entendimento deste princípio se faça em harmonia com princípios outros do ordenamento jurídico, e não apenas com um aspecto da norma que o estabelece.

¹⁴⁵ Do original: “El otro, más grave si cabe y en buena medida relacionado con el anterior, tiene que ver con la exigencia de que ese sistema impositivo sea justo, lo que más allá de su diseño estructural requiere esencialmente de una eficaz aplicación práctica, y que se perciba como tal por los contribuyentes. Porque lo cierto es que la percepción que se tiene de la justicia del sistema se encuentra seriamente afectada, por razones muy diversas, entre las cuales destacaría la conciencia que en la sociedad se tiene de las inmensas posibilidades que se abren al fraude y a la elusión fiscal para determinados sectores de rentas, que corresponden generalmente a los sujetos dotados de mayores recursos económicos, posibilidades que se han acrecentado como consecuencia de los procesos de libertad de circulación de capitales. O el tratamiento diferenciado que, por esa misma razón, se viene otorgando a determinadas fuentes de renta. O la infinidad de medidas tributarias de carácter intervencionista que sin ninguna sistemática inundan nuestro ordenamiento fiscal. Instaurar ese sistema impositivo justo no sólo en su diseño sino en su aplicación práctica debe ser, pues, el objeto central de todos cuanto son responsables de la financiación pública. Y no se debe olvidar que sólo un sistema que se percibe como justo recibe la aceptación que es precisa para su eficaz aplicación.”

2.2.2 Elementos constitutivos da capacidade contributiva: direitos e deveres

Algumas considerações devem ser feitas, antes de ser analisada a capacidade contributiva nos tributos estabelecidos por normas tributárias indutoras ambientais, diante das observações acima expostas. Conforme sinalizado, o objetivo dessas considerações é enfatizar um aspecto insuficientemente recordado no âmbito da capacidade contributiva, qual seja, o papel social que representa a contribuição dos sujeitos passivos por meio do pagamento dos tributos, ao lado das garantias própria dos contribuintes.

Concretizam, assim, o princípio da capacidade contributiva, tanto as normas que asseguram o direito do contribuinte de não ser onerado a ponto de ver limitadas suas atividades vitais, como o dever deste de, nessas mesmas proporções, contribuir para as atividades sociais, já que o princípio ora referido estabelece que “sobre todos os cidadãos impende o dever fundamental de pagar impostos (princípio da generalidade) de acordo com um único critério (princípio da uniformidade), que é o da capacidade contributiva (princípio da capacidade contributiva *stricto sensu*)” (NABAIS, 2005, p. 464).

Não é possível então, dissociar estes dois aspectos, o aspecto dos direitos e o aspecto dos deveres dos sujeitos passivos, quando se trata da capacidade contributiva. Desta feita, em relação ao aspecto dos direitos dos contribuintes, é de ser inicialmente estabelecido que:

A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais (TORRES, 2005, p. 93).

Esta concepção torna clara a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade. É importante notar que não basta que os sujeitos sejam tributados igualmente, diante da possibilidade de que, apenas pelo princípio da igualdade, eles sejam tributados excessivamente de maneira indistinta. Torna-se necessário, então, compreender o princípio da igualdade juntamente com o princípio da capacidade contributiva, no que diz respeito à mensuração do tributo de acordo com o patrimônio dos contribuintes, aspecto ora tratado. Ainda por esta perspectiva:

A capacidade contributiva do contribuinte, do ponto de vista objetivo, está integrada pela soma de suas riquezas materiais, manifestando-se através de certos atos, tais como a renda obtida, o patrimônio, o consumo, indicativos todos eles da dita riqueza.

É, então, para estes indicadores reveladores da capacidade económica, para qual aponta a tributação, a fim de procurar captar com cada imposto, cada uma das distintas manifestações de riqueza e submeter ao sujeito uma imposição total que registre o conjunto da sua situação económica¹⁴⁶ (SOLER, 2002, p. 116).

Não há, entretanto, uma fórmula objetiva capaz de precisar matematicamente critérios que estejam aptos a consolidar a capacidade contributiva¹⁴⁷. O cumprimento deste princípio é de ser verificado tributo a tributo, caso a caso, na determinação das respectivas alíquotas e bases de cálculo, bem como na determinação dos contribuintes que serão onerados com tais exações. Neste diapasão, “a capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, oferece ao legislador a orientação para o processo de concretização de justiça fiscal. Não tendo núcleo muito claro nem contorno rígido, deixa à discricionariedade do legislador o preenchimento do conteúdo valorativo” (TORRES, 2005, p. 97).

Tal tarefa não é fácil e requer dedicação e acompanhamento do Poder Público, para que a almejada redistribuição da riqueza seja alcançada. É necessário determinar quem, como e quando deverá pagar, bem como quanto deverá ser pago como tributação, em atenção aos limites patrimoniais de cada um, a fim de estabelecer como será a participação de cada cidadão nas realizações da sociedade. Com isso pode ser observada uma nova concepção também a respeito do princípio da solidariedade.

Nesta linha de raciocínio, a ideia atual de solidariedade passa a deter outros adjetivos, tais como aqueles que identificam a solidariedade como moderna, altruísta e horizontal (NABAIS, 2005, p. 85-90). Moderna, porquanto se desprende da ideia antiga de solidariedade, que se limitava à sustentação do convívio social, e passou a ser um princípio jurídico e político. Altruísta, pois superou a noção de mutualidade, ao determinar a gratuidade das ações dos sujeitos. E horizontal, visto que a solidariedade não se limita mais às ações verticais do Estado na sociedade, mas também é constituída pelos próprios cidadãos.

¹⁴⁶ Do original: “La capacidad contributiva del contribuyente desde el punto de vista objetivo, está integrada por la suma de sus riquezas materiales, manifestándose a través de ciertos hechos tales como la renta obtenida, el patrimonio, el consumo, indicativos todos ellos de dicha riqueza. Es, entonces, hacia esos índices reveladores de capacidad económica donde apunta la tributación a fin de procurar captar con cada impuesto cada una de las distintas manifestaciones de riqueza y, someter al sujeto a una imposición total que grave al conjunto de su situación económica”.

¹⁴⁷ Sobre a capacidade contributiva: “Esta expressão é uma das mais discutidas e, apesar de extensos estudos dedicados ao assunto, ainda não foi dada uma definição cientificamente satisfatória e, na verdade, a conclusão a que cheguei dos escritores mais aclamados é que ela é uma ‘expressão que em si não diz nada e não traz luz à racionalidade das formas de repartição geral dos tributos’” (UCKMAR, 1999, p. 81-82). Do original: “Tale espressione è una delle più discusse e, nonostante gli ampi studi dedicati all’argomento, non è stata ancora data una definizione scientificamente soddisfacente; anzi la conclusione alla quale sono pervenuti i più accreditati scrittori è che si tratti di una ‘espressione che per se stessa non dice nulla e non reca luce sulla razionalità dei modi di ripartizione dei tributi generali’”.

Assim, para além dos direitos individuais do contribuinte, deve ser ressaltado, também, o dever deste em participar na redistribuição de riquezas, ampliando o conceito de capacidade contributiva. Isto porque, até mesmo esses direitos individuais do contribuinte são resguardados por custos suportados por toda a sociedade. A respeito disso:

[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades provadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos (NABAIS, 2003, p. 749).

Isso traz a recordação do fato de que até mesmo os direitos e garantias individuais do cidadão, tais como a liberdade e a manutenção da propriedade privada deste, demandam uma atuação positiva do Estado e, com isso, representam novos gastos a serem suportados pelo Poder Público. Assim, até mesmo na análise deste primeiro aspecto da capacidade contributiva, o aspecto relativo aos interesses individuais do contribuinte, não se pode olvidar ao fato de que a preservação do patrimônio deste diante da oneração fiscal se sustenta sobre direitos cuja manutenção também é custeada pelo orçamento público.

O segundo aspecto da capacidade contributiva, conforme acima consignado, refere-se ao papel do contribuinte nas realizações e transformações na sociedade. Fundamenta-se, então, no pressuposto da participação dos cidadãos nesta, não apenas nos serviços e nas atividades que são indistintamente oferecidas pelo Poder Público – das quais, portanto, também poderiam usufruir –, mas também na redistribuição das riquezas que são geradas na sociedade.

Contribui-se, assim, não apenas para receber de volta alguns serviços ou usufruir de bens públicos, por exemplo. Tal ocorre apenas com os tributos de destinação vinculada, observados anteriormente, mas que não exaurem todas as espécies tributárias. As demais espécies tributárias, principalmente representadas pelos impostos e pelas contribuições de melhoria, têm o expresso objetivo de redistribuir as riquezas entre os cidadãos.

O pagamento de um imposto não configura uma relação contratual, na qual uma das partes – o contribuinte – se obriga a pagar e, com isso, a outra parte – o Estado – fica obrigada a devolver-lhe um bem ou serviço economicamente equivalente. Contribui-se por meio dos tributos não apenas para individualmente receber de volta o cumprimento de uma obrigação do Estado, mas também para que seja igualmente proporcionado aos outros cidadãos o acesso a tais benesses.

E isso não apenas porque boa parte dos custos dos serviços públicos é indivisível pelo número de cidadãos que os usufruem. O aspecto social da capacidade contributiva não advém

apenas da indeterminação que há na identificação dos usuários e beneficiários de certas atividades estatais. Este aspecto decorre de um fato mais simples: o fato de que, antes de tudo, os contribuintes vivem em sociedade. O pagamento de tributos não visa então a manutenção do bem-estar individual, mas do bem-estar social.

Essa é uma das realizações da capacidade contributiva: a participação individual de cada um com vistas ao funcionamento e ao desenvolvimento de toda a sociedade. Por esta mesma razão, a capacidade contributiva dos sujeitos passivos não pode ser determinada de acordo com o custo que estes específica e individualmente representam para o Estado. Isto porque:

[...] a teoria da equivalência, como regra de divisão da despesa de acordo com o benefício efectivo que a existência do ente Estado atribui a cada contribuinte, poderia conduzir à conclusão de que os pobres deveriam pagar mais impostos que os ricos, uma vez que em termos de prestações directas e identificáveis recebem mais do Estado do que os ricos (SANCHES, 2010, p. 22).

Com isto pode ser verificado que, em relação ao aspecto individual da capacidade contributiva, o Estado deve observar, no ato da imposição, os limites patrimoniais a determinar o *quantum* que será pago por cada contribuinte como tributo. Há de ser destacado, em relação a este aspecto, a dificuldade que existe na mensuração desta quantidade. Mas isso não significa, por outro lado, o estabelecimento de um valor de acordo com o que será recebido em contrapartida pelos contribuintes, por meio das atividades do Estado, individualmente.

E isto se dá não apenas porque, em certos casos, os custos públicos são indivisíveis, mas devido ao segundo aspecto da capacidade contributiva, que é o da participação dos contribuintes por meio de restrições impositivas das respectivas riquezas individuais em prol de toda a sociedade. Isto significa entender, assim, que a capacidade contributiva deve simultaneamente englobar direitos e deveres. A partir das premissas aqui apontadas em relação aos dois aspectos da capacidade contributiva, será objetivo específico do próximo tópico analisar o papel deste princípio nos tributos que são estabelecidos por uma norma tributária indutora ambiental.

2.2.3 A norma tributária indutora ambiental em face da capacidade contributiva

Foi acima observado que a análise do princípio da capacidade contributiva não deve se limitar a observar se a imposição de determinado tributo respeita ou não a limitação das atividades individuais do contribuinte em relação ao respectivo patrimônio. Imprescindível se faz também considerar o papel social que o tributo representa, já que o custeio das atividades públicas se concretiza com a participação de todos os contribuintes, independentemente da

utilização ou não destes dos bens e serviços que são colocados à disposição de toda a sociedade. A partir desta concepção do princípio da capacidade contributiva será analisada aqui a relação das normas tributárias indutoras ambientais com esse princípio¹⁴⁸.

Nesse contexto, ficou estabelecido no início deste capítulo que a finalidade extrafiscal de um tributo está relacionada à possibilidade de atuação do Estado de, por meio deste, intervir em determinada situação econômico-social. Assim: “há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa” (CARRAZZA, 2005, p. 109). Também quanto a isso:

A decisão que se exprime na previsão orçamental visa determinados efeitos económicos, determinados resultados globais. Interfere, por isso, nos dados do cálculo económico dos sujeitos. Assim, do aumento da tributação pode resultar a diminuição do consumo; se a carga tributária é aliviada sobre determinada actividade produtiva, pode isso encorajar o investimento no sector em questão; do crescimento das despesas públicas decorre a criação de emprego, mas também pode ocorrer inflação; pela contracção de empréstimos públicos, faz-se dilatar a massa monetária e criar liquidez, para apenas citar os cenários mais conhecidos (CARMO, 2000, p. 485).

Ao lado da função de arrecadar valores aos cofres públicos, assim, os tributos estão também aptos a direcionar aspectos diversos na sociedade. Isto porque a visão do Estado como simples observador de uma economia que se regula automaticamente foi superada pela figura do Estado regulador, o qual, por sua vez, passou a desempenhar a condução da economia. Desta maneira:

Não há necessidade de salientar o fato, já mencionado, de que toda a realidade social e/ou política requer um meio de suporte econômico para subsistir e alcançar os objetivos propostos. As imposições fiscais acompanham o Estado desde o nascimento deste e o que variam são as finalidades para as quais são utilizadas essas receitas. Na ordem política atual, o Estado assumiu a competência de dar um impulso, de organizar e coordenar a atividade econômica e, principalmente, de distribuir a riqueza com base na equidade social, corrigindo as desigualdades de sua formação espontânea. O Estado de consumo tornou-se um Estado distribuidor¹⁴⁹ (CHULVI, 2001, p. 88).

Esta constatação permitiu inclusive a visualização de certas prerrogativas aos tributos estabelecidos por normas de cunho extrafiscal, os quais, pela finalidade que detêm, não estão submetidos às determinações de alguns dos princípios tributários, quais sejam, o princípio da

¹⁴⁸ Vale salientar que o princípio da capacidade contributiva não é aqui utilizado para identificação ou distinção da finalidade de uma norma extrafiscal, como feito nos primeiros debates jurídicos a respeito desta (SCHOUERI, 2005a, p. 24-25). A capacidade contributiva é referida neste trabalho para avaliar a justificativa ou não das normas tributárias indutoras ambientais diante dos efeitos que são com estas últimas alcançados.

¹⁴⁹ Do original: “No es necesario insistir en el echo, ya comentado, de que toda realidad social y/o política requiere de unos medios económicos para subsistir y alcanzar los fines que se propone. Las imposiciones fiscales acompañan al Estado desde su nacimiento y lo que varían son los fines a que se destinan esos ingresos. En el orden político actual, el Estado ha asumido la competencia de dar impulso, de organizar y coordinar la actividad económica y, sobre todo, de distribuir la riqueza según criterios de equidad social, corrigiendo las desigualdades de su formación espontánea. El *Estado consumidor* se ha transformado en un *Estado distribuidor*”.

anterioridade e o princípio da legalidade, como acima observado no caso do imposto de importação. Em outros termos, a necessidade de rapidez na realização de manobras estatais com o fito de intervir na economia demanda a concessão, pela própria Constituição Federal, da possibilidade de ser efetuada uma rápida alteração na conformação institucional que determina a aplicação destes tributos, fato que se tenta concretizar pela exceção da alteração das alíquotas ao princípio da legalidade e a não submissão ao princípio da anterioridade¹⁵⁰.

Isto não significa dizer, entretanto, que os tributos instituídos nesses moldes não representem também uma fonte de arrecadação para realização da atividade financeira do Estado, assim como os tributos fiscais. Apenas a função marcante nestes casos consiste na intervenção e não a arrecadação. Neste sentido:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro (BARROS CARVALHO, 2007, p. 245-246).

As normas tributárias indutoras ambientais são, por conseguinte, uma das várias ferramentas que podem ser utilizadas pelo Estado para a obtenção de certas finalidades, as quais são variáveis, como não pode ser esquecido. Isto porque o Estado, ao lado do modelo sancionatório, “antes requer a sua combinação e articulação com um modelo incentivador e desincentivador de comportamentos, traduzido, designadamente, na utilização da fiscalidade para incentivar, através da beneficiação fiscal, os comportamentos [...]”. (NABAIS, 2003, p. 760). Também a respeito disso:

Mas não basta ao Estado ser, como é, dotado de poder de constrangimento e injunção. Ainda sem entrar no factor receptividade das massas, com que sempre haverá de contar, importa reconhecer o efeito preponderante que, em geral, caracteriza o comportamento do Estado na economia. Essa preponderância, que se funda mais na natureza do efeito que na qualidade do sujeito, traduz uma actuação que é irresistível e irreversível sobre o plano macroscópico, afectando a oferta e a procura globais, os níveis da inflação, do emprego, do investimento, etc. (CARMO, 2000, p. 479-480).

Esses objetivos são alcançáveis ao passo em que o contribuinte se depara com uma situação legal pela qual, apesar de não lhe ser imposta uma proibição, é levado a evitar a referida conduta. Como visto no primeiro capítulo, isto seria possível diante da indicação de uma diminuição da satisfação econômica perceptível pelo sujeito passivo que ocorre por meio da

¹⁵⁰ Tais princípios estão contidos entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, “neste aspecto cabe assinalar o caráter de verdadeiro estatuto do contribuinte, que fosse inaugurado na história constitucional do Brasil na Carta de 1946” (FEITOSA, 2008, p. 73). Uma exceção a tal prerrogativa só pode se verificar, assim, nos casos previstos no próprio texto da Constituição Federal.

imposição tributária. Este, a partir de então, decide-se pela realização ou não do fato previsto na norma, em consideração ao gravame ao seu patrimônio.

É premissa da norma tributária indutora, portanto, o direto atingimento de parcela do patrimônio do contribuinte, a fim de desestimulá-lo a realizar o fato que o Estado pretende evitar. Caso assim não fosse, ou seja, caso não houvesse essa possibilidade de afetação negativa ou positiva no patrimônio do contribuinte, a medida buscada pelo Estado não seria obtida por este meio, já que não seria possível por esta maneira estimular o sujeito a realizar ou não realizar a ação nela prevista. Nesse sentido, a doutrina se divide ao discutir se uma tributação nesses termos é uma exceção ou não ao princípio da capacidade contributiva.

De um lado é afirmado que: “no caso dos tributos que tenham finalidade extrafiscal, o legislador afasta-se do modelo de tributação com base na capacidade contributiva, cuja finalidade é distribuir isonomicamente a carga tributária, para promover outra finalidade, como a proteção do meio ambiente, da indústria nacional, da saúde ou a simplificação da arrecadação” (ÁVILA, 2003, p. 345). Também, nesse sentido, as normas extrafiscais:

[...] violam o princípio da capacidade contributiva, especialmente por motivos de política econômica, cultural, sanitária ambiental. A maioria dessas normas beneficia grupos específicos de contribuintes; por isso são chamadas de incentivos fiscais ou subvenções fiscais. Há, porém, normas que, desviando-se do princípio da capacidade contributiva, provocam ônus adicionais, tais como normas que proíbem a compensação de prejuízos. Porém não apenas normas específicas inseridas em leis tributárias, mas também impostos, como tais, podem perseguir precipuamente finalidades extrafiscais, como o imposto sobre o tabaco, o imposto ambiental, o imposto sobre cães, etc. (TIPKE/YAMASHITA, 2002, p. 39).

Por esta perspectiva é então defendido que uma norma tributária indutora consistiria numa exceção ao princípio da capacidade contributiva¹⁵¹, não podendo ser avaliada por meio dos elementos constitutivos acima pormenorizados desse princípio. Isto porque, apesar de também ter simultaneamente a função arrecadatória, como antes afirmado, a norma tributária indutora detém precipuamente o objetivo de influenciar o comportamento a ser adotado pelo sujeito passivo e, nesse intuito, poderia excetuar-se da capacidade contributiva deste.

¹⁵¹ Ainda nesse sentido: “A norma tributária que tem por fim obter receitas é denominada *norma com finalidade fiscal (Fiskalzwecknorm)* ou *norma repartidora de encargo (Lastenausteilungsnorm)* e deve ser avaliada de acordo com um parâmetro de justiça – a capacidade contributiva. [...] As normas diretivas (*Lenkungsnormen*), que dizem respeito à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas concretas, funcionam de outro modo. Quando as normas tributárias exercem influência sobre comportamentos econômicos, elas tangenciam direitos de liberdade dos cidadãos e devem ser analisadas quanto à sua compatibilidade com os direitos fundamentais (por exemplo, liberdade, propriedade, esfera privada). Porque as normas indutoras possuem eficácia formativa que se exterioriza normalmente por meio de recomendações comportamentais, a intensidade dos comandos deve ser examinada” (ÁVILA, 2010, p. 83-84).

Nesses termos, se o ordenamento jurídico permitir constitucionalmente a intervenção do Estado em determinado setor da sociedade por meio da instituição de tributos, ou seja, se a extrafiscalidade por meio de normas indutoras estiver prevista pelo ordenamento jurídico a ser analisado, restaria afastada nesse caso específico a incidência do princípio da capacidade contributiva. Não caberia observar nos casos concretos, portanto, se a imposição tributária decorrente de tais normas está respeitando ou não o princípio em comento, pois a obtenção de resultados com essas últimas pressuporia o comprometimento do patrimônio do particular, em caso de realização por este do ato evitado ou de abstenção do ato incentivado.

Mais especificamente, não haveria que se falar nessa perspectiva em respeito ou não à limitação das atividades individuais do contribuinte diante de uma norma tributária indutora ambiental, visto que o próprio objetivo do Estado por meio desta seria a obtenção de uma limitação direcionada de atuação dos sujeitos passivos. Restaria impedida com isso a tentativa de verificação do respeito ou não ao princípio da capacidade contributiva, eis que o fim que justifica tais normas apenas seria obtido por meio dessa limitação.

Há, por outro lado, sustentação na doutrina¹⁵² e na jurisprudência¹⁵³ quanto ao não afastamento do princípio da capacidade contributiva, mormente quando se tratar de uma norma tributária indutora ambiental. Sobre isso:

Enquanto em contrapartida normas indutoras impuserem encargos especiais na busca de objetivos indutivos ecológicos, não será de maneira alguma suspenso o princípio da capacidade contributiva; em todo caso não pode uma norma indutora orientada para a intensificação de um imposto resultar, sob qualquer hipótese, na retirada das necessidades vitais imprescindíveis à existência e, assim, em nenhuma carga tributária que traga ameaça à existência¹⁵⁴ (SCHAUMBURG, 2008, p. 28).

¹⁵² Este princípio está arraigado na própria ideia de imposto. É o que se pode depreender, por exemplo, desta definição: “O imposto é basicamente um inevitável encargo instituído para todos os cidadãos, por meio do qual o Estado recorre aos nacionais, de acordo com a capacidade contributiva financeira, para o financiamento das tarefas estatais” (KIRCHHOF, 2005, p. 402). Do original: “Die Steuer ist grundsätzlich eine allen Bürgern unausweichlich auferlegte Gemeinlast, durch die der Staat den Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleich zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben heranzieht”.

¹⁵³ Por exemplo: “AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (RE 406955 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENT VOL-02612-01 PP-00043 RDDT n. 196, 2012, p. 208-210 RTFP v. 19, n. 101, 2011, p. 413-417 REVJMG v. 62, n. 199, 2011, 331-332).

¹⁵⁴ Do original: “Soweit demgegenüber Lenkungsnormen Sonderbelastungen etwa in Verfolgung ökologischer Lenkungsziele auferlegen, wird das Leistungsfähigkeitsprinzip keineswegs suspendiert; jedenfalls darf auf eine

Nesta perspectiva é de se observar, externamente, se a instituição de uma norma tributária indutora macula ou não o princípio da capacidade contributiva em consideração aos tributos já existentes. Do mesmo modo deve ser avaliado, internamente, se cada caso abrangido por essa norma está resguardando o princípio da capacidade contributiva, ou seja, se a seleção e variação das alíquotas entre os sujeitos passivos estão respeitando a capacidade contributiva destes.

Em atenção a estas constatações é de ser observado, em primeiro lugar, se a cobrança da exação instituída por uma norma indutora é adequada, necessária e proporcional e, em segundo lugar, se, de fato, os objetivos almejados estão sendo alcançados, o que necessitaria de uma constante averiguação dos resultados pelo Estado, em detrimento de uma mera instituição desacompanhada dessas normas, como se pode observar comumente.

O primeiro desses dois requisitos aqui apresentados demanda o devido enquadramento dos sujeitos passivos a serem abarcados pela norma tributária indutora, a fim de evitar que sujeitos alheios à atividade combatida sejam atingidos. Ademais, deve haver a comprovação de que esta medida é mais vantajosa do que outras medidas existentes para obtenção do mesmo resultado e, em caso positivo, deve ser também assegurado que a arrecadação tributária não represente a privação total da realização das atividades do sujeito passivo.

Que, de fato, a exação representará uma limitação a ser deparada pelo sujeito está claro, isso pertence à tributação em si. Mas não deve esta limitação retirar toda a habilidade de realização de atividades, pois nesse caso se está infringindo sim a capacidade contributiva do sujeito passivo. Para vedação total de uma atividade existem as proibições e as limitações administrativas. As normas tributárias indutoras, como visto no primeiro capítulo, são aquelas que permitem a escolha econômica do sujeito passivo, o que não é permitido nas vedações. Um tributo instituído por uma norma que não respeita a capacidade contributiva dos sujeitos passivos não permite esta escolha e não deve, por conseguinte, prevalecer.

O segundo requisito diz respeito à verificação dos objetivos propostos. Não se pode admitir, nesse sentido, que um tributo criado para obter certos resultados na economia passe anos sem êxito de resultado. E, ao contrário do que possa parecer na prática, um tributo com função indutora não é próspero pela alta arrecadação que representa aos cofres públicos. Aceitar esse pensamento representa a falha da instituição de tal artifício, pois o relativo tributo, apesar

Steuerverschärfung gerichtete Lenkungsnorm unter keinen Umständen zum Entzug des existenznotwendigen Lebensbedarfs und somit auch zu keiner existenzgefährdenden Steuerbelastung führen”.

de ter fim específico, não o alcança, já que as medidas a serem evitadas continuam sendo realizadas. Nesse caso, como já acima afirmado, tem-se uma dupla ineficiência: o contribuinte tem parte do seu patrimônio retirado e o objetivo que devia ser alcançado permanece.

Portanto, se não for possível a obtenção do resultado especificamente apresentado pelo legislador quando da instituição da norma, a objeção à capacidade contributiva não poderá se sustentar. Por mais que seja relevante o papel social que o tributo representa na distribuição de riquezas, como afirmado acima, não se pode admitir que sejam instituídas normas tributárias com o argumento de intervenção do Estado, mas que, na realidade, servem eminentemente para o aumento da arrecadação. Isso não apenas afeta a capacidade contributiva dos sujeitos nos termos aqui afirmados, como também pode prejudicar o objetivo que nela está declarado, diante da possibilidade que outras medidas mais aptas a obtê-lo passem a não ser mais buscadas.

Por isso, a partir do momento em que o Estado opta pela extrafiscalidade com a norma tributária indutora, surge concomitantemente a necessidade de que este se ocupe, cada vez mais, com as consequências econômicas e sociais das medidas que toma. Não basta instituir um tributo com fundamento num objetivo econômico ou social e depois não se comprometer a verificá-la¹⁵⁵. É necessário um acompanhamento da obtenção ou não desses resultados, para que seja mantida ou não a referida exação pelo Estado. Quanto a isso:

[...] a utilização deliberada das receitas e despesas do sector público para atingir objectivos específicos de índole macroeconómica – ou política orçamental – deve basear-se na compreensão de como opera e como reage o sector privado da economia. O Estado, através da previsão orçamental, inseriu determinados dados no processo de motivação dos sujeitos, pretendendo moldar a realidade económica à estratégia do poder. Para que não resulte logo prejudicada a necessária eficácia dessa opção preponderante, tem a mesma que se basear no conhecimento dos mecanismos económicos e das relações de causa e efeito que os caracterizam e, também, em informação abundante e rigorosa acerca da realidade em que o Estado se propõe intervir (CARMO, 2000, p. 486).

Cada caso¹⁵⁶ deve ser verificado, portanto, a fim de que seja possível observar se os objetivos almejados estão sendo alcançados, o que necessita uma constante averiguação dos

¹⁵⁵ Não é portanto, suficiente justificar a norma tributária indutora ambiental pelo argumento de que: “os políticos têm uma predileção por incentivos fiscais, porque, pela experiência, o cidadão reage melhor a incentivos fiscais do que a subvenções abertas (de modo que a finalidade extrafiscal é alcançada mais eficazmente) e porque incentivos fiscais parecem adequados aos políticos para conquistar a simpatia dos beneficiados” (TIPKE/YAMASHITA, 2002, p. 39-40). É necessário comprovar se, de fato, a medida extrafiscal se sobrepõe, no caso específico, a outras medidas e, sendo afirmativo, acompanhar se as normas extrafiscais estão aptas a atingir a finalidade que almeja.

¹⁵⁶ Isto ocorre por que: “A constatação de que os direitos não podem ser absolutos levou a interpretação do sistema jurídico a adotar uma postura conflitivista, no sentido de que não raras vezes surgem problemas práticos envolvendo restrição a direitos cuja análise de legitimidade vai depender de colocar-se *vis a vis* o direito restringido e o fim que pretende alcançar a lei restritiva para, diante do conflito, chegar-se à sua solução” (GRASSANO, 2008, p. 122).

resultados pelo Estado, em detrimento de uma mera instituição desacompanhada dessas normas. Não se pode admitir, nesse sentido, que um tributo criado para obter certos resultados na economia passe anos sem êxito de resultado. Ao contrário do que possa parecer na prática, um tributo com função indutora não é próspero pela alta arrecadação que representa aos cofres públicos.

Aceitar esse pensamento representaria reconhecer a instituição de tal artifício como falha, pois o relativo tributo, apesar de ter um fim específico, não o alcança, já que as medidas a serem evitadas continuam sendo realizadas. Por outro lado, também, a possibilidade de dificuldade de acompanhamento dos resultados não pode representar uma oportunidade de utilização injustificada ou realização sem reflexão das normas tributárias indutoras. Pelo contrário, a incerteza quanto à justificativa dessas medidas deve representar uma maior cautela na aplicação destas.

No caso das normas tributárias indutoras ambientais, então, a acuracidade das informações que oportunizaram a instituição do tributo relativo, ou as causas, e os impactos destas no meio ambiente, as consequências, devem ser constantemente observadas, sob pena de prejuízo, em primeiro plano, ao meio ambiente, que continuará a carecer de medidas protetivas e, em segundo lugar, ao contribuinte, que terá assim a própria capacidade contributiva maculada. Nos casos em que isso é observado há assim uma dupla ineficiência: o contribuinte tem parte do seu patrimônio injustificadamente retirado e o objetivo, que deveria ser alcançado, permanece.

Por isso, a adoção de um tributo nesses termos pelo Estado não pode se basear apenas em denominações de impacto e intenções teoricamente louváveis, mas sim concretamente e regularmente avaliada. Nesse sentido também não se pode afastar o princípio da capacidade contributiva, nos termos acima citados, na verificação dos casos concretos. Esta concepção a respeito das normas tributárias indutoras ambientais guiará a análise a ser feita nos próximos capítulos.

3. A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL NO BRASIL

No capítulo anterior foram identificados os traços que caracterizam uma norma tributária como indutora ambiental, a partir das prerrogativas econômicas que a preconizam. Nas próximas linhas serão apresentadas normas tributárias indutoras ambientais em relação ao respectivo ordenamento jurídico, quais sejam, Brasil e Alemanha. Conforme apontado na introdução deste trabalho, a valorização do método comparativo no âmbito das normas tributárias indutoras ambientais justifica-se, dentre outras razões, pela cooperação que deve haver entre os Estados na consecução de um objetivo comum, que neste caso é a preservação do meio ambiente, além de contribuir na compreensão do próprio ordenamento jurídico.

Nesse sentido, foi afirmado no primeiro capítulo que a natureza não respeita fronteiras políticas. A emissão de poluentes num determinado território pode causar devastação também ou até mesmo apenas em outras terras, já não mais politicamente pertencentes àquele. Assim, pode ser afirmado que cada Estado age soberanamente na busca pela preservação ambiental, na medida em que a posiciona ou não junto às demais finalidades a serem alcançadas, por exemplo, ou ao dar primazia ou não a investimentos nessa área. Mas isso não impede a cooperação internacional, seja por meio de convenções internacionais, seja por meio de propagação dos instrumentos que estão sendo utilizados com este fito e a troca das experiências verificadas, vez que tal cooperação possibilita uma maior obtenção de resultados nesse âmbito.

No caso específico da observação do objeto em estudo juntamente com a Alemanha, tem-se não apenas a histórica influência do sistema jurídico nele desenvolvido e posteriormente no Brasil propagado, com a caracterização pela codificação e denominação ampla de *Civil Law*, em oposição ao sistema conhecido como *Common Law*, conforme exposição introdutiva. Mas, para além disso, a tendência vanguardista alemã no tema da preservação ao meio ambiente, como demonstrado na introdução, pode ser interessante para outros Estados que também colocam tal objetivo no texto constitucional. Ademais, no caso específico deste trabalho, a própria denominação “norma tributária indutora” aqui adotada adveio da doutrina alemã, como observado no segundo capítulo¹⁵⁷, inspiração que justifica um olhar brasileiro constante às prerrogativas e desdobramentos dessa norma no ordenamento que a originou.

É importante ressaltar que a utilização da comparação do mesmo objeto de estudo em dois ou mais Estados, entretanto, deve levar em consideração as particularidades de cada

¹⁵⁷ A respeito de Vogel e da função indutora (“Lenkungsfunktion”), 2.1.2 b).

ordenamento jurídico. Não se pode partir somente de premissas brasileiras, sejam elas jurídicas, ou até mesmo sociais e econômicas, para se avaliar uma solução indicada na Alemanha, e o mesmo deve ser dito sobre o oposto. Por outro lado, as diferenças entre tais ordenamentos não podem nem devem ser abstraídas, mas sim levadas em consideração para a observação das referidas experiências, do mesmo modo que as possíveis semelhanças devem ser interpretadas em conjunto com as demais características. O estudo não pode ser, assim, feito isoladamente, mas em atenção à outra realidade antes de serem tecidas as conclusões. Essa é a principal característica de um estudo que preza pela comparação.

Ademais, denominações distintas podem se referir, em cada Estado, ao mesmo objeto, da mesma maneira que elementos estudados em ambos os ordenamentos podem diferir materialmente. Ainda assim, a comparação dos resultados pode ser feita para fins de verificação da eficiência ou não na consecução dos objetivos propostos em cada um. A possibilidade de diferença dos resultados também não poderia ser vista como um obstáculo à realização deste trabalho, mas sim como uma constatação de dois elementos advindos de realidades distintas e que, por isso mesmo, estão aptos a contribuir na conclusão final.

Isto porque, o olhar sobre um tema global, como é a preservação do meio ambiente, pode ser aperfeiçoado se estiver apto a considerar a amplitude que o objeto avistado representa, bem como todas as consequências desse fato e, com esta prática, beneficiar-se, seja para evitar ou melhorar medidas que não se mostraram adequadas em outras experiências, seja para adotar novas práticas que se mostrem vantajosas na obtenção do resultado.

A prerrogativa para tanto, como é de ser ressaltado, é a indissociação do Direito e da Economia. Por tal motivo, o presente trabalho não se limita a uma análise das prerrogativas jurídicas de cada ordenamento na aplicação da norma tributária ambiental, sejam estas constitucionais ou legais. Tal perspectiva é absolutamente importante, pois aborda a viabilidade jurídica do referido objeto, e, por isso mesmo, também é debatida aqui. No entanto, não pode ser a única, já que a própria estipulação de uma norma tributária indutora pressupõe a existência de objetivos a serem alcançados, do que resulta a necessidade de verificá-los empiricamente.

No caso destas normas, há uma estreita ligação entre a proposição e o resultado, para fins de avaliação da eficiência, o que ao mesmo tempo perpassa e ultrapassa a eficiência jurídica. Isto porque nessa avaliação, a análise dos resultados obtidos economicamente permeia a eficiência jurídica, pois é uma das condições para a verificação desta, muitas vezes estabelecida no próprio objetivo da norma. E, por outro lado, ultrapassa a eficiência jurídica, pois é feita mediante instrumentos de outro campo do conhecimento, qual seja, a Economia.

Em outros termos, ao se abordar um objeto com declarada vocação para se conseguir objetivos, tais objetivos não podem ser desconsiderados, portanto, sob o argumento de que estes se encontram ao alcance de campo diverso, mas sim agregados à análise que se intenta fazer, no caso, a jurídica. Como essa análise depende do funcionamento de cada ordenamento jurídico, contém este trabalho um estudo das características e dos requisitos das normas tributárias indutoras ambientais em cada Estado, antes da verificação, ao final, dos citados resultados no estudo de caso. Esta é a razão pela qual se encontram nas próximas linhas aspectos estabelecidos pelo Direito brasileiro para existência das normas em comento.

3.1 Normas tributárias indutoras no Brasil

3.1.1 Intervenção do Estado brasileiro na economia

Foi considerado no capítulo anterior que a extrafiscalidade é uma finalidade verificada numa norma que tenha como escopo atingir, por meio da imposição de tributos, determinado objetivo estatal, tais como um objetivo social ou econômico, para além da arrecadação tributária, fim que a caracteriza como tributária. Nesses termos, a norma tributária indutora é uma norma dotada de extrafiscalidade que, além da função de arrecadar, portanto, destaca-se pela função de induzir o comportamento dos particulares para a obtenção de determinado resultado.

Esta premissa fundamenta a ideia de norma tributária indutora ambiental aqui estabelecida e parte da possibilidade de concomitância das funções arrecadatória e indutora determinada por Vogel. Assim, ainda que não expressamente previsto no texto da lei, ou mesmo que esta última apenas se refira à finalidade extrafiscal de uma norma tributária, existe a possibilidade de nela serem identificadas e diferenciadas duas ou mais funções.

Uma norma tributária marcadamente fiscal, por representar um gravame ao patrimônio do particular, pode influenciar a conduta deste último, mesmo que não haja, nesta norma, qualquer referência a uma finalidade extrafiscal. Simplesmente pelo fato de que o pagamento do respectivo tributo pode representar um dos fatores a serem ponderados pelo sujeito passivo para realização ou não do fato gerador. Sobre isso: “fiscalidade e extrafiscalidade, advirta-se, estão sempre e necessariamente juntas. Separam-se, apenas, hipoteticamente, para maior

clareza de exposição. Eventualmente, na experiência jurídica, verifica-se a preponderância de um dos princípios, porém não supressão de um em prol do outro” (GOUVÊIA, 2006, p. 47).

Portanto, mesmo que não estivesse contida expressamente no ordenamento jurídico brasileiro esta possibilidade, ambas as funções, arrecadatória e indutora, estão aptas a incorrer simultaneamente. Mesmo assim a Constituição Federal brasileira prevê expressamente a possibilidade de intervenção do Estado na economia, o que se dá inclusive por meio de instituição de normas tributárias indutoras no ordenamento jurídico brasileiro, como será apresentado aqui. Esta possibilidade é reconhecida e admitida pelo Supremo Tribunal Federal.

O aprofundamento deste assunto, no entanto, requer uma análise sobre o âmbito da intervenção do Estado brasileiro na economia. O tema é tratado no título VII da Constituição Federal, reservado à Ordem Econômica e Financeira, juntamente com outras determinações constitucionais esparsas, como o princípio da livre iniciativa, que também pode ser encontrada no título reservado aos princípios, direitos e garantias fundamentais. Nesse sentido, prevê o art. 170:

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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; 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; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

É importante ressaltar neste contexto o estabelecimento expresso de diretivas que guiam a atuação do Estado brasileiro na condução da ordem econômica. O fundamento dessa ordem é a valorização do trabalho, consubstanciada numa vasta legislação trabalhista, na livre iniciativa e no livre exercício da atividade econômica. Isto significa uma liberdade de escolha quanto ao tipo, ao modo e ao ramo de atividade econômica que será tocada pelo particular, mas não uma falta de controle e de fiscalização por parte do Poder Público, que, em nome do interesse público, devem ser realizados.

Ademais deve a ordem econômica “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. Este preceito se aproxima da função social que deve ser exercida pela propriedade privada, que será mais à frente comentada, e demonstra a priorização da Constituição Federal pelo asseguramento dos direitos sociais, inclusive por meio da atuação do particular. Desta maneira, apenas é condizente com a ordem social a atividade econômica que

mantenha ou otimize a justiça social no Brasil. Tal fato não se concretiza apenas pela distribuição dos lucros entre grupos menos favorecidos, por simples doações, mas também pela geração de empregos que provenham auto sustentabilidade, por exemplo. Sobre a promoção da justiça social:

Justiça social, inicialmente, quer significar superação das injustiças na repartição, a nível pessoal, do produto econômico. Com o passar do tempo, contudo, passa a conotar cuidados, referidos à repartição do produto econômico, não apenas inspirados em razões micro, porém macroeconômicas: as correções na injustiça da repartição deixam de ser apenas uma imposição ética, passando a consubstanciar exigência de qualquer política econômica capitalista (GRAU, 2006, p. 224).

A ordem econômica no Brasil permite, portanto, a atividade lucrativa¹⁵⁸, mas estabelece princípios que guiam a obtenção desse lucro, inclusive limitando-a. Dessa maneira: “[...] todos os princípios da ordem econômica devem ser respeitados na exploração da atividade econômica. E nem poderia ser diferente, já que não há como conviver sem o setor produtivo – que está cada vez mais ciente da importância do meio ambiente, mas, também, demandante de novas tecnologias, exigindo sistema eficazes de gestão e produção” (FIGUEIREDO, 2005, p. 574).

O olhar, neste trabalho, a tais princípios é realizado, pois: “os princípios são as normas-chaves de todo o sistema jurídico. [...] Em verdade, os princípios são o oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo. É graças aos princípios que os sistemas constitucionais granjeiam a unidade de sentido e auferem a valoração de sua ordem normativa” (BONAVIDES, 2004, p. 287-288). Devem ser considerados, portanto, na análise das normas tributárias indutoras ambientais, já que estas, como observado ao longo deste trabalho, têm como objetivo interferir, em diferentes graus, na atividade econômica dos particulares nessa esfera.

O primeiro princípio trazido para a ordem econômica no art. 170 é o da soberania, também listado como princípio fundamental do Estado Democrático de Direito¹⁵⁹. Cabe à República Federativa do Brasil, por esse princípio, o exercício pleno da autoridade do Estado, de um lado, por meio dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Por outro lado, também encontra-se na ideia de soberania a submissão ao Direito Internacional. Sobre isso:

¹⁵⁸ Nesse sentido, também em relação ao meio ambiente: “Dentre as diretrizes da Política Nacional de Meio ambiente está a de compatibilização da proteção ambiental com o objetivo de desenvolvimento econômico. Encontrar um meio termo entre meio ambiente equilibrado e desenvolvimento é um dos grandes problemas a serem enfrentados pela sociedade contemporânea” (RIBEIRO/FERREIRA, 2005, p. 670).

¹⁵⁹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; [...]”.

O Estado pode assumir, espontaneamente, limitações externas, a partir de compromissos assumidos perante outros poderes congêneres. Modernamente, esta questão ganha novos contornos diante do processo de reforço de poderes diversos, muitas vezes com a capacidade decisória igual ou superior à dos Estados, como ocorre, e. g., com a construção das nominadas comunidades supranacionais (MORAIS/STRECK, 2003, pág. 156).

Quanto aos princípios da propriedade privada e da função social da propriedade¹⁶⁰, estes também podem ser encontrados entre os direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal¹⁶¹. No Brasil é, portanto, assegurado a todos o direito à propriedade privada, por meio, por exemplo, da inviolabilidade¹⁶² desta. Ao mesmo passo, esse direito individual é restrito à manutenção da função social, seja urbana¹⁶³, seja rural¹⁶⁴, ou seja, só será assegurado com a observação desta. Tal função¹⁶⁵ “[...] se manifesta na própria configuração estrutural do direito de propriedade, pondo-se concretamente como elemento qualificante na predeterminação dos modos de aquisição, gozo e utilização dos bens” (SILVA, 2004, p. 283).

Outro princípio trazido no rol do art. 170 da Constituição Federal é o princípio da livre concorrência. Por este princípio, “[...] todos têm direito de se estabelecerem no exercício de atividade econômica, desde que o façam competitivamente” (COELHO, 2004, p. 212). O princípio da livre concorrência está ligado ao princípio da livre iniciativa, pois ambos preconizam uma atuação dos particulares no mercado sem obstáculos decorrentes de abuso do poder econômico.

Este princípio é concretizado, por exemplo, pela atuação de algumas agências reguladoras, como o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)¹⁶⁶ e mediante

¹⁶⁰ Sobre isso: “Não resta dúvida de que o direito de propriedade, hoje, já nasce juridicamente gizado e marcado por sua função social” (FIGUEIREDO, 2005, p. 579).

¹⁶¹ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; [...]”

¹⁶² “Art. 5º [...] XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; [...]”

¹⁶³ “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...] § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.”

¹⁶⁴ “Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.”

¹⁶⁵ Não sendo observado o princípio da função social de uma propriedade, caberá a desapropriação¹⁶⁵, que “[...] é, assim, a forma conciliadora entre a garantia da propriedade individual e a função social dessa mesma propriedade, que exige usos compatíveis com o bem-estar da coletividade” (MEIRELLES, 2009, p. 608).

¹⁶⁶ Lei 8.884/94.

uma tributação para prevenir desequilíbrios decorrentes da concorrência¹⁶⁷. Nesse contexto é interessante destacar que o princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte não macula o princípio da livre concorrência ao estabelecer, nesse âmbito, um tratamento diferenciado. Trata-se, ao contrário, de uma medida que se soma na consecução da justiça social.

Já os princípios da defesa do consumidor e do meio ambiente, bem como o princípio da redução das desigualdades regionais e sociais e o princípio da busca pelo pleno emprego, constituem os chamados princípios de integração¹⁶⁸, pois contribuem para a integração nacional e para o desenvolvimento econômico de maneira sustentável e socialmente comprometida. O princípio da defesa do meio ambiente, pela especial importância neste trabalho, será tratado em tópico exclusivo, mormente quanto à referência ao tratamento diferenciado que pode ser dispensado neste contexto.

O princípio da defesa do consumidor adveio da constatação quanto à vulnerabilidade do consumidor perante o fornecedor e também é trazido como um direito fundamental¹⁶⁹. Importante passo nesse sentido foi a edição do Código de Defesa do Consumidor, no qual estão previstos como direitos do consumidor a proteção da vida, saúde e segurança, a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, dentre outros¹⁷⁰.

¹⁶⁷ Esta tributação está prevista na Emenda Constitucional nº 42, de 2003, e representa uma forma de intervenção do Estado na economia por meio de tributos: “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”

¹⁶⁸ A este respeito: “Juntamos aqui considerações sobre a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego. Chamamo-los de princípios de integração, porque tosos estão dirigidos a resolver os problemas da marginalização regional ou social” (SILVA, 2004, p. 776).

¹⁶⁹ “Art. 5º [...] XXXII - o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor; [...]”

¹⁷⁰ “Art. 6º São direitos básicos do consumidor: I - a proteção da vida, saúde e segurança contra os riscos provocados por práticas no fornecimento de produtos e serviços considerados perigosos ou nocivos; II - a educação e divulgação sobre o consumo adequado dos produtos e serviços, asseguradas a liberdade de escolha e a igualdade nas contratações; III - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem; IV - a proteção contra a publicidade enganosa e abusiva, métodos comerciais coercitivos ou desleais, bem como contra práticas e cláusulas abusivas ou impostas no fornecimento de produtos e serviços; V - a modificação das cláusulas contratuais que estabeleçam prestações desproporcionais ou sua revisão em razão de fatos supervenientes que as tornem excessivamente onerosas; VI - a efetiva prevenção e reparação de danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos e difusos; VII - o acesso aos órgãos judiciários e administrativos com vistas à prevenção ou reparação de danos patrimoniais e morais, individuais, coletivos ou difusos, assegurada a proteção Jurídica, administrativa e técnica aos necessitados; VIII - a facilitação da defesa de seus direitos, inclusive com a inversão do ônus da prova, a seu favor, no processo civil, quando, a critério do juiz, for verossímil a alegação ou quando for ele hipossuficiente, segundo as regras ordinárias de experiências; [...] X - a adequada e eficaz prestação dos serviços públicos em geral.”

Por fim, a redução de desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego estão relacionados com o objetivo constitucional de erradicação da pobreza e da marginalização, bem como o de redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse contexto é permitida no Título da Tributação e do Orçamento da Constituição Federal a diferenciação de tributação, conforme previsão do art. 151, que assim determina: “é vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País [...]”.

Trata-se de um reconhecimento quanto à função indutora que podem exercer as normas tributárias, ou de uma das várias formas de atuação disponíveis para alcançar objetivos determinados. Nesse caso específico, a Constituição Federal permite um tratamento tributário diferenciado na tentativa de promover a igualdade entre as regiões brasileiras que se desenvolveram de maneira desconforme, ou ainda entre diferentes grupos sociais. No âmbito geral, essa possibilidade é concedida no art. 174, também da ordem econômica e financeira, que textualmente prevê: “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Relevante para este trabalho é apontar nesse dispositivo a função de incentivo que detém o Estado brasileiro como o agente normativo e regulador da atividade econômica. Por meio deste artigo constitucional resta assim explícita a possibilidade de intervenção do Estado na economia por meio da criação de estímulos, o que abrange, inclusive, os incentivos tributários. A Constituição Federal, portanto:

fala em exploração direta da atividade econômica pelo Estado e do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica. Quer dizer: o Estado pode ser um agente econômico e um agente disciplinador da economia. Pode-se manter, em face da atual Constituição, a mesma distinção [...] de que ela reconhece duas formas de ingerência do Estado na ordem econômica: a participação e a intervenção (SILVA, 2004, p. 784).

Intervenção do Estado na economia será aqui entendida exclusivamente como a atuação daquele nas atividades particulares com o fim de regulá-las, e não na atuação do Estado na realização de atividades na economia. Sobre isso:

[...] o vocábulo intervenção é, no contexto, mais correto do que a expressão atuação estatal: intervenção expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, expressa significado mais amplo. [...] Em outros termos, teremos que intervenção conota atuação estatal no campo da atividade

econômica em sentido estrito; atuação estatal, ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo (GRAU, 2006, p. 94).

No Brasil, destarte, há a possibilidade de que o Estado intervenha no curso da economia e num dos instrumentos para tanto consistem as normas tributárias indutoras ambientais¹⁷¹. Nesse contexto, impera ponderar que a intervenção deve atender aos preceitos constitucionais, sendo direcionada, portanto, à consecução dos objetivos contidos na Carta Magna¹⁷².

Assim, independentemente do instrumento utilizado para tanto, seja por meio de incentivos normativos tributários, por exemplo, seja por meio da regulamentação de estoques para controle de abastecimento¹⁷³, a imposição de limites à liberdade de atuação do particular na economia deve manter a finalidade de obtenção do bem da coletividade¹⁷⁴. A este respeito:

A Constituição do Brasil de 1988 projeta um Estado desenvolvimento e forte, o quão necessário seja para que os fundamentos afirmados no seu art. 1º e os objetivos definidos no seu art. 3º venham a ser plenamente realizados, garantindo-se tenha a ordem econômica por fim assegurar a todos existência digna. Daí por que a preservação dos vínculos sociais e a promoção da coesão social pelo Estado assumem enorme relevância no Brasil [...]. (GRAU, 2003, p. 259).

Desta maneira, intervenções estatais que limitem a atuação dos particulares na economia devem guardar estrita observância não apenas com os direitos sociais historicamente conquistados, como também com os direitos individuais, ambos regidos pela Constituição Federal. Isto porque o mero controle jurídico, mesmo que simultaneamente, de aspectos formais

¹⁷¹Esta ampla interpretação da intervenção do Estado na economia é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal: “[...] INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. ARTIGOS 1º, 3º, 170, 205, 208, 215 e 217, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. 2. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170. 3. A livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. Por isso a Constituição, ao contemplá-la, cogita também da “iniciativa do Estado”; não a privilegia, portanto, como bem pertinente apenas à empresa. 4. Se de um lado a Constituição assegura a livre iniciativa, de outro determina ao Estado a adoção de todas as providências tendentes a garantir o efetivo exercício do direito à educação, à cultura e ao desporto [artigos 23, inciso V, 205, 208, 215 e 217 § 3º, da Constituição]. Na composição entre esses princípios e regras há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário. [...] 6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente” (ADI 1950, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2005, DJ 02-06-2006 PP-00004 EMENT VOL-02235-01 PP-00052 LEXSTF v. 28, n. 331, 2006, p. 56-72 RT v. 95, n. 852, 2006, p. 146-153).

¹⁷² “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹⁷³ Acerca do tema: “entende-se por controle de abastecimento o conjunto de medidas destinadas a manter no mercado consumidor matéria prima, produtos ou serviços em quantidade necessária às exigências de seu consumo. Essas providências constituem atos de intervenção no domínio econômico e, por isso mesmo, são da competência originária da União” (MEIRELLES, 2009, p. 652).

¹⁷⁴ Neste sentido: “Os fundamentos da intervenção na propriedade e atuação no domínio econômico repousam na necessidade de proteção do Estado aos interesses da comunidade. Os interesses coletivos representam o direito do maior número e, por isso mesmo, quando em conflito com os interesses individuais, estes cedem àqueles, em atenção ao direito da maioria, que é a base do regime democrático [...]” (MEIRELLES, 2009, p. 603).

e materiais, não representa necessariamente a comprovação dos resultados a que se destinam na sociedade.

Necessário se faz, portanto, um contínuo acompanhamento dos instrumentos utilizados pelo Estado na intervenção da economia, para uma observação quanto a uma real concretização ou não dos objetivos almejados. A atenção a este fato na concepção de intervenção do Estado na economia guiará o estudo sobre as normas tributárias indutoras ambientais no Brasil nas próximas linhas.

3.1.2 Normas tributárias indutoras no ordenamento jurídico Brasileiro

Foi observado no tópico anterior que a Constituição Federal do Brasil prevê a intervenção do Estado na economia por meio, inclusive, de incentivos. Tal previsão se coaduna com os estudos de Pigou apresentados no primeiro capítulo, ao representar uma possibilidade de aumento ou de diminuição do patrimônio do particular instituída pelo Estado com o intuito de alterar-lhe o comportamento para obtenção de certos resultados.

Para um aprofundamento a respeito das normas tributárias indutoras ambientais no Brasil e como estas podem ocorrer, faz-se necessário tecer algumas considerações a respeito da compatibilidade destas com as espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, o que será feito nos próximos parágrafos. Esta perspectiva possibilita identificar, em cada caso, se a norma aqui estudada está presente ou não num dado tributo a ser considerado no Brasil. Com isso será possível, ao fim, realizar o estudo de caso concreto.

Inicialmente insta estabelecer o que representa um tributo para o ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, quantas e quais espécies se adequam a previsão do sempre referido art. 3º do Código Tributário Nacional¹⁷⁵: “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 plenamente vinculada”.

Apesar do tema ainda levantar debates na doutrina brasileira¹⁷⁶, fato que não pode ser desconsiderado, o Supremo Tribunal Federal adotou o entendimento de que são cinco as

¹⁷⁵ Lei 5172/66.

¹⁷⁶ Quanto a isso: “Tem-se discutido se, a par do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria (arrolados no art. 5º do CTN como espécies de tributo), teriam ainda natureza tributária aquelas outras exações. E, quando admitida essa natureza, disputa-se também se elas seriam espécies distintas ou, ao contrário, se subsumiriam nalgum dos tipos nominados no citado artigo. O interesse dessas questões não está só na discussão acadêmica, pois da

espécies tributárias¹⁷⁷. Assim, mesmo diante da não definição pela Constituição Federal do que seriam os tributos, a interpretação majoritária a respeito das espécies tributárias permite que o conceito de tributo, tal como previsto no Código Tributário Nacional, como acima referido, englobe não apenas os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, mas também os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Com isto há cada vez mais uma superação da visão tripartida dos tributos, meramente adstrita à previsão do código tributário nacional¹⁷⁸ e a prevalência da visão denominada quinquipartida¹⁷⁹. Assim, as cinco espécies¹⁸⁰ acima citadas devem ser entendidas como prestações a serem suportadas pelo sujeito passivo da relação tributária, em cumprimento ao princípio constitucional da legalidade, e não podem ser confundidos com sanções que decorram de ilícitos.

Diante da definição de tributo, é de ser analisado quais espécies deste podem conter em seu bojo uma norma tributária indutora. Para tanto é de ser lembrado que, no capítulo anterior, foram diferenciadas duas formas de intervenção tributária. A primeira seria por meio do estabelecimento de um encargo diferenciado ao patrimônio do contribuinte, com, por exemplo,

capitulação de tais figuras como espécies tributárias depende sua sujeição aos princípios tributários, cuja aplicação pode modificar ou mesmo, em dadas situações, inviabilizar a exigência” (AMARO, 2012, p. 49). Neste sentido, por exemplo, é o posicionamento a seguir expresso: “Daí se conclui que a CF adotou a divisão quadripartida: o tributo compreende o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Parece-nos que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais” (TORRES, 2009, p. 371).

¹⁷⁷ “De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas” (STF, RE 146.733-9/SP, voto do Rel. Min. Moreira Alves, DJ 29/06/92).

¹⁷⁸ “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

¹⁷⁹ Esta visão é obtida pela interpretação, em conjunto, do que preveem os seguintes artigos constitucionais: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; 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; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...] Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

¹⁸⁰ Sobre isso: “Naturalmente, a distinção que se faz das espécies tributárias tem função meramente instrumental, em face da própria configuração dada pela Constituição a cada uma, com a consequência de que, afirmando-se tal ‘unitariedade’ da noção de tributo, nega-se qualificação tributária a todas as demais entradas públicas não reconduzíveis aos caracteres do conceito de tributo, definidos pelo seu regime jurídico-tributário” (TÓRRES, 2005, p. 121).

variação das alíquotas num determinado imposto, e a segunda por meio da destinação do produto arrecadado.

Foi observado também que na primeira destas formas é marcante o pressuposto pigouviano, segundo o qual, o comportamento dos particulares poderá variar de acordo com a imposição ou retirada de gravames ao patrimônio destes. Trata-se da extrafiscalidade na imposição ou na isenção, que serão mais abaixo diferenciadas. Assim, ao lado da função arrecadadora, é possível que uma norma estabeleça num tributo a função indutora, estabelecendo, assim, ao lado da finalidade fiscal, a finalidade extrafiscal.

Pela predominância da finalidade fiscal que esta detém é interessante observar primeiramente a espécie tributária representada pelo imposto, ao qual será dado maior destaque neste trabalho. De acordo com o código tributário nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”¹⁸¹. Neste contexto:

Representam, os impostos, uma forma de arrecadação de recursos tomando por base determinado signo presuntivo de riqueza do sujeito passivo (imóvel, renda, automóvel, etc.), não podendo atrelar a tais recursos a uma despesa específica (tributo não vinculado), tendo essa arrecadação o objetivo de financiar as despesas gerais do Estado, conforme orçamento público aprovado pela Casa Legislativa do sujeito ativo tributante (União, Estado, Distrito Federal ou Município) (KFOURI JR., 2012, p. 93).

É notória, portanto, a presença da função arrecadatória no imposto, com o qual será gerida boa parte das despesas no âmbito da atividade financeira do Estado e concretizada a solidariedade fiscal, com a participação das riquezas dos particulares para a consecução do bem da comunidade, assim como da própria capacidade contributiva, já comentada. Mas, além dessa função marcante, também é possível que os impostos, pelo impacto que representam ao patrimônio do particular, sejam utilizados para determinar o comportamento deste último, exercendo também a função indutora:

Desta forma, é nos impostos que se viabiliza a instrumentalização de medidas voltadas à concretização de ações e políticas de governo, tais como o estímulo à importações, o maior controle sobre o mercado financeiro, o desestímulo à preservação de imóveis sem qualquer utilização por parte de seus proprietários, o combate ao desemprego etc. [...] Neste sentido, o Poder Público pode dotar a legislação específica dos impostos que oneram tais atividades de modo tal a orientar e até mesmo levar os particulares a se conduzirem de modo a realizar a política planejada para tais setores (BERTI, 2009, p. 42-43).

¹⁸¹ Art. 16 da Lei 5.172/66.

Casos típicos que ilustram a adoção desta medida pelo governo são representados, entre outros¹⁸², pelo imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, mais conhecido como imposto de importação. Nesse referido imposto a finalidade extrafiscal é patente diante da existência de certas características, tais como a competência exclusiva da União, para que sejam uniformes em todo o território nacional as medidas econômicas com ele concretizadas. Além disso, a alteração de alíquotas nessa espécie de imposto não se submete aos princípios da legalidade, da anterioridade, nem da chamada anterioridade nonagesimal, conforme determinação constitucional¹⁸³. Desta maneira, podem ser alteradas por meio de mera resolução e entrar imediatamente em vigor.

Foi o que aconteceu, por exemplo, com a Resolução nº 70 expedida pela Câmara de Comércio Exterior¹⁸⁴, em consonância com a Decisão nº 22 do Conselho do Mercado Comum, a qual estabeleceu a Tarifa Externa Comum¹⁸⁵. Tal resolução alterou por um ano a alíquota de cerca de 100 produtos, dentre os quais, a batata, cuja alíquota foi elevada a 25%. Com isso, a entrada de batatas produzidas no exterior em território brasileiro, assim como nos outros

¹⁸² Sobre outros exemplos de extrafiscalidade: “Voltando ao foco da extrafiscalidade nos impostos e como ilustração deste uso extrafiscal dos impostos, observe-se o que ocorre com aqueles que gravam a propriedade, vale dizer, os impostos que tributam única e exclusivamente a propriedade, tais como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), os quais podem sofrer uma progressividade no tempo, tendo aumentadas suas alíquotas ano após ano a fim de estimular o proprietário do bem objeto da tributação a dar um uso social ao imóvel ou aliená-lo para que outrem o faça, sob pena de sofrer a repercussão do aumento da tributação” (BERTI, 2009, p. 46). A extrafiscalidade, vale ressaltar, pode ser verificável tanto em impostos cujas normas instituidoras prevejam expressamente essa finalidade, tanto em casos de impostos cujas normas tenham características eminentemente fiscais, como comentado no segundo capítulo.

¹⁸³ Determina a Constituição Federal: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; [...] § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”; “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...] § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

¹⁸⁴ O texto da referida resolução determina que: “O Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, no exercício da competência conferida pelo art. 2º, inciso XIV do Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003, Considerando o disposto na Decisão nº 39/11 do Conselho Mercado Comum do MERCOSUL, sobre ações pontuais no âmbito tarifário por razões de desequilíbrios comerciais derivados da conjuntura econômica internacional, resolve: Art. 1º Alterar, por um período de 12 (doze) meses, conforme abaixo discriminado, a alíquota ad valorem do Imposto de Importação das mercadorias classificadas nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM [...]”.

¹⁸⁵ No artigo primeiro desta decisão o Conselho do Mercado Comum decidiu: “Aprovar a Tarifa Externa Comum do Mercosul, estruturada com base na Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias [...]”.

territórios do Mercosul, passou a sofrer a incidência de 25% de imposto de importação sobre o valor da mercadoria.

Esta medida visou alterar o valor do preço do produto importado, aumentando-lhe em relação ao preço verificado na compra da batata nacional e, assim, influenciar o consumidor a optar por esta última, incentivando, portanto, a agricultura brasileira. O pressuposto para tanto é a tendência que o ser humano tem em evitar perdas ao próprio patrimônio, conforme descrição de Pigou. Nesse caso, a tributação maior ao produto importado pode influenciar o comportamento do particular, levando-o a optar, diante do mesmo produto, àquele de procedência nacional.

O objetivo da instituição do imposto em comento, qual seja, a proteção ao mercado interno, bem como as características nas quais esse imposto se baseia, em conformidade com as determinações constitucionais acima citadas, denotam a extrafiscalidade dessa espécie. Mas isso não significa dizer que o imposto de importação não tenha simultaneamente a função arrecadatória. Em 2012, por exemplo, o total da arrecadação com o imposto de importação foi de quase 31 bilhões de reais¹⁸⁶, o que corresponde a 3,3% da receita tributária¹⁸⁷ naquele ano.

De igual maneira, impostos marcadamente¹⁸⁸ arrecadatórios também podem deter uma função indutora. É o caso, por exemplo, do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mais conhecido como imposto de renda. Ao incidir sobre a disponibilidade desta, o referido imposto concretiza o princípio da distribuição acima referido, eis que o principal objetivo deste é o de obter valores diante da aquisição de riquezas dos particulares para o custeio de despesas públicas gerais. Este cenário é o que caracteriza a espécie tributária dos impostos como não vinculada, como será logo abordado.

¹⁸⁶ A arrecadação com o imposto de importação em 2012 foi de R\$ 30.995.438.220,97, de acordo com as informações do governo federal disponíveis em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=4455&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe0=0&idHierarquiaDetalhe1=4446&Exercicio=2012>>, acesso em 9. Abril. 2013.

¹⁸⁷ Para este cálculo foram considerados os valores de arrecadação das receitas tributárias e das receitas de contribuições no âmbito das receitas correntes, já que as contribuições também integram as espécies tributárias na teoria pentapartida, de acordo com o entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal. Tais valores encontram-se disponíveis em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe0=0&Exercicio=2012>>, com acesso em 9. Abr. 2013. Observações a dita teoria encontram-se mais à diante.

¹⁸⁸ O termo “marcadamente” aqui utilizado visa destacar, portanto, a possibilidade de existência concomitante da função arrecadadora e da função indutora. A abordagem desta questão já em 1977 pela doutrina alemã será aprofundada no quarto capítulo.

Ainda neste caso, o imposto de renda representou mais de 25% da receita tributária federal em 2012, consistindo, com isso, numa importante fonte arrecadatória¹⁸⁹. Mesmo assim, o referido imposto também está apto a exercer funções extrafiscais ao estabelecer isenções, tais como, a título de exemplo, a isenção deste imposto aos ganhos líquidos percebidos por pessoa física em operações com ações e com ouro em bolsas de valores de até vinte mil reais¹⁹⁰. Ou seja, a aquisição de valores nestas condições não trará a incidência do referido imposto, o que pode representar um incentivo para os particulares a esta forma de obtenção de ganho em relação a outras.

Esta é a razão pela qual não se adotou neste trabalho a denominação tributo extrafiscal, mas sim norma tributária extrafiscal, visto que a função indutiva também pode ser observada nos tributos com finalidade reconhecidamente fiscal, como no caso do imposto de renda acima comentado. No âmbito de tais tributos, assim, o importante para a análise da extrafiscalidade respectiva está na identificação da norma tributária que possibilite, por meio de acentuação ou atenuação do gravame, o incentivo à implementação de certas condutas.

A próxima espécie tributária a ser analisada é representada pelas taxas, que são assim definidas pelo 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”. Nesse sentido, a taxa pode ser definida como “um tributo contraprestacional, posto que vinculado a uma prestação estatal específica em favor do contribuinte” (TORRES, 2010, P. 406).

Ao contrário dos impostos, assim, não estão as taxas adstritas ao chamado princípio da não afetação, princípio já comentado no capítulo anterior. No Brasil¹⁹¹ este princípio resta

¹⁸⁹ A arrecadação de imposto de renda em 2012 foi de R\$ 235.641.371.300,85, de acordo com os dados oficiais disponíveis em <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=4476&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&idHierarquiaDetalhe1=4446&Exercicio=2012>>, com acesso em 9. Abr. 2013, representando, assim, 25,13% do total das receitas tributárias federais. Para este cálculo foram utilizados os mesmos parâmetros contidos na nota de rodapé anterior.

¹⁹⁰ Prevê a Lei 11.033: “Art. 3º Ficam isentos do imposto de renda: I - os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro ativo financeiro cujo valor das alienações, realizadas em cada mês, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), para o conjunto de ações e para o ouro ativo financeiro respectivamente; [...]”.

¹⁹¹ A respeito disso: “Percebemos que, nos tributos vinculados, há duas relações jurídicas, que se combinam, mas não se confundem, a saber: a) uma relação de direito administrativo, que obriga a pessoa política a realizar a atuação estatal, isto é, a prestar um determinado serviço público, a praticar um dado ato de polícia ou a executar uma certa obra pública; b) uma relação jurídica tributária, que nasce com a ocorrência da atuação estatal anteriormente descrita na hipótese de incidência tributária” (CARRAZZA, 2008, p. 617).

previsto no texto constitucional, abrangendo algumas exceções¹⁹². Por falar o referido texto em “impostos” e não em “tributos”, predomina o entendimento, segundo o qual, o princípio da não afetação e as respectivas exceções se aplicam somente aos impostos, mantendo-se, assim, a possibilidade de vinculação da receita das taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Desta feita, no caso dessas outras espécies tributárias, resta mantida a possibilidade de vincular a arrecadação à atividade determinada. Sob esta ótica: “definem-se, portanto, os tributos vinculados como aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal; e impostos como aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer não consistente numa atividade estatal” (ATALIBA, 2011, p. 132).

A taxa deve ser paga pelo sujeito passivo, “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”¹⁹³, diante da previsão legal. É o que acontece, por exemplo¹⁹⁴, com a taxa de preservação ambiental¹⁹⁵ cobrada pelo Estado de Pernambuco para a permanência do visitante ou turista no Arquipélago de Fernando de Noronha.

Tal taxa é calculada de acordo com os dias de permanência, sendo inclusive cobrada em dobro em caso de verificação de dias excedentes ao período inicialmente previsto sem aviso à Administração Pública. Nesse caso pode ser observado que, para além da arrecadação gerada para o Estado, cumprindo assim a função arrecadatória da norma tributária respectiva, esta taxa tem predominantemente a função indutora de limitar e controlar o acesso ao arquipélago,

¹⁹² “Art. 167. São vedados: [...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo”.

¹⁹³ Tal é a previsão da Constituição Federal, no 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; [...]”.

¹⁹⁴ Outro exemplo de taxa apresentada pelo ordenamento jurídico brasileiro foi a taxa de controle e fiscalização ambiental, a TCFA, considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal após ampla discussão. A respeito disso: “A Lei n. 10.165, de 27.10.2000, que deu nova conformação ao perfil jurídico da taxa de controle e fiscalização ambiental, em face de ter sido a lei que a criara (n. 6.938/81) considerada inconstitucional pela Suprema Corte, foi objeto de três ações diretas de inconstitucionalidade [...]” (MARTINS, 2005, p. 749). Nessa esfera foi a decisão do STF: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II. I. - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade. II. - R.E. conhecido, em parte, e não provido. (RE 416601, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 10/08/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-3 PP-00479 RIP v. 7, n. 33, 2005, p. 237-252).

¹⁹⁵ Lei Estadual 11.704, de 1999.

contribuindo assim para o objetivo de preservação daquele ambiente natural. Nesse sentido pode ser afirmado que, assim como os impostos, as taxas também podem deter finalidade extrafiscal.

A terceira espécie tributária é representada pelas contribuições de melhoria, que estão previstas tanto na Constituição Federal¹⁹⁶, como no Código Tributário Nacional, cujo texto prevê, no art. 81: “a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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.”.

Esta espécie tributária, “[...] a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades. Melhoria (melhora ou melhoramento) expressa a elevação de algo para um estado ou condição superior” (AMARO, 2012, p. 69). Isto significa dizer que para a cobrança, pelo Poder Público, deste referido tributo se faz necessária a real verificação da valorização do preço de propriedades privadas, desde que isso se dê não como resultado da atuação da iniciativa privada naquele local, pela construção de um grande empreendimento, por exemplo, mas sim pela realização de uma obra pública. Nesse sentido a jurisprudência¹⁹⁷ determina, ainda, que o ônus da prova quanto a um eventual menor valor acrescido, advindo da melhoria, ou mesmo da deterioração deste, cabe ao contribuinte.

Nesse âmbito é de se observar se esta espécie tributária pode ou não ser instituída também por normas tributárias indutoras. Como aqui apontado inicialmente, não apenas pela imposição, mas também pela isenção pode-se verificar a extrafiscalidade. Por meio da isenção cada ente tributante, seja este um Município, um Estado, a União ou o Distrito Federal, ao

¹⁹⁶ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

¹⁹⁷ “TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - SISTEMA DE DUPLO LIMITE - VALORIZAÇÃO REAL DO IMÓVEL - ÔNUS DA PROVA - 1. [...]. 2. (...). 2.1.[...] 2.2. Presume-se que a obra pública agregou ao imóvel a mais-valia real, conforme a partilha procedida pelo poder tributante. Cabe, pois, ao contribuinte provar que, na realidade, não houve melhoria no sentido de valor, ou houve em menor quantia, ou que houve até mesmo piora no sentido de desvalor. Carregar o ônus da prova ao Poder público é não só inviabilizar a administração como ir de encontro a princípio básico de direito público em geral, e de direito tributário em especial. Vigora, no caso da contribuição de melhoria, a mesma presunção que vigora ao IPTU e ao IPVA relativamente ao valor da base de cálculo. O Poder público, dentro de critérios objetivos estabelecidos em Lei, define qual valor cada imóvel presumivelmente agregou. Se tal não corresponde à valorização real, cabe ao contribuinte demonstrar. 3. Apelação desprovida” (TJRS - APC 70005149901 - 1ª C.Cív. - Rel. Des. Irineu Mariani - J. 18.06.2003).

exercer o respectivo poder de tributar, pode abrir mão de alguns recolhimentos que normalmente seriam feitos, no intuito de incentivar certas condutas.

Nesse contexto também é necessário diferenciar tais isenções das chamadas imunidades tributárias¹⁹⁸. A limitação representada pelas imunidades tributárias não consiste em concessões feitas convenientemente pelos entes tributantes a certas situações identificadas por eles, como, por exemplo, uma específica situação econômica empresarial ou uma condição de saúde do contribuinte que é pessoa física, como acontece na utilização de isenções tributárias para a consecução dos respectivos objetivos.

Isso permite a afirmação de que a competência tributária é determinada não apenas de maneira positiva, com a especificação constitucional das atribuições de cada ente da federação, mas também de maneira negativa, com a restrição do poder de tributar em determinados casos. Nesse sentido, “o conteúdo normativo do poder de tributar é resultado de uma metafórica ‘subtração’ do âmbito material das regras de competência pelas regras de imunidade” (ÁVILA, 2010, p. 81). De um lado, assim, a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário que pode ser prevista em lei pelo ente competente. Esse ente competente tem, por esta razão, a faculdade de concedê-la ou não. Por outro lado, a imunidade consiste numa limitação ao poder de tributar, ou seja, numa “regra negativa de competência” (BORGES, 1969, p. 209), dotada de um conteúdo axiológico¹⁹⁹.

Diante disso, a imunidade tributária é definida pela doutrina pátria como: “a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo” (AMARO, 2012, p. 176). Tais situações são então expressamente retiradas do campo de incidência da norma tributária que institui um determinado tributo. Nos termos discutidos no capítulo anterior, portanto, significaria dizer que, por não serem suportes fáticos da norma, tais fatos não se tornam jurídicos.

Em relação à contribuição de melhoria, é afirmada a possibilidade de verificação da extrafiscalidade por meio de isenções nesse âmbito (RIBAS, 2005, p. 701 e SCHOUERI, 2005a,

¹⁹⁸ Sobre isso: “A imunidade, como temos visto, é a impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre coisas ou pessoas. No antigo regime era atributo dos direitos da Igreja e da nobreza, em nome da liberdade estamental preexistente. No Estado de Direito aparece como qualidade dos direitos fundamentais dos cidadãos, em homenagem à liberdade individual” (TORRES, 1991, p. 128).

¹⁹⁹ No mesmo sentido, o princípio da imunidade tributária seria “o feixe de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional” (PESTANA, 2001, p. 62).

p. 189). Esta hipótese é aqui considerada de difícil verificação, já que a cobrança de tal tributo requer, anteriormente, a valorização de um imóvel diante da realização de uma obra pública. Como a valorização é um fato posteriormente verificado pelo sujeito ativo, que assim procede ou não à cobrança da contribuição de melhoria, pouco espaço resta para influenciar a escolha do contribuinte.

No entanto, a finalidade extrafiscal pode ser verificada quando é dada destinação vinculada ao produto arrecadado com a contribuição de melhoria, para fins, por exemplo, ambientais. Isto porque a contribuição de melhoria “[...] é o instrumento jurídico pelo qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária, causada por obras públicas, cuja expressão financeira (da valorização) é atribuída pela ordem jurídica ao Estado” (ATALIBA, 2011, 175). Assim, se for dada a essa expressão financeira uma finalidade determinada, resta verificável a segunda forma de intervenção acima citada, qual seja, a intervenção pela destinação do produto arrecadado.

Nesse caso, também terá finalidade extrafiscal a norma tributária que estabeleça que os valores recolhidos com o respectivo tributo devem ser voltados a uma determinada despesa. É interessante observar que não há uniformidade na defesa pela observação, pelo direito tributário, do produto que ao fim é arrecadado com os tributos²⁰⁰. Para os que assim doutrinam, caberia tão somente ao direito financeiro se ocupar dos acontecimentos que sucedem à arrecadação.

Este aspecto também foi ignorado por Pigou, conforme observado no primeiro capítulo. Tal forma de intervenção pela destinação do produto arrecadado também pode ser observada nas taxas, acima citadas, e nos chamados empréstimos compulsórios, quarta espécie tributária a ser aqui analisada. Não cabe, no entanto, para os impostos, diante do princípio da não afetação, já abordado.

Os empréstimos compulsórios são a espécie tributária prevista na Constituição Federal, no art. 148: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse

²⁰⁰ Nesse sentido: “[...] o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo. Coincide, a ponto, com o limite de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal. Aquela entidade que vier a preencher os requisitos estipulados no art. 3º do Código Tributário Nacional será, juridicamente, um tributo, a despeito da destinação que for atribuída aos valores arrecadados. (CARVALHO, 2007, p. 30-31).

nacional [...]”. Trata-se, desta feita, de um tributo federal cujo fato gerador será determinado pela lei que o instituir.

É importante observar que “[...] essa exação não configura receita, vale dizer, não é um ingresso definitivo de recursos nos cofres do Estado, em face da sua restituibilidade” (AMARO, 2012, p. 108). Deverá ser devolvido após transcurso do prazo determinado, portanto. Mesmo assim, o parágrafo único do mesmo artigo constitucional determina que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. Ou seja, há também no caso dos empréstimos compulsórios a determinação da destinação do produto arrecadado o que possibilita a configuração da finalidade extrafiscal, nos termos aqui já debatidos.

A última espécie tributária prevista no ordenamento jurídico brasileiro consiste nas contribuições. Neste termo estão abrangidas aqui as contribuições sociais, a contribuição de intervenção no domínio econômico e a contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. É o que determina o art. 149 da Constituição Federal: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...]”. Esta espécie:

Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de que, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuinte). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado (HARADA, 2009, p. 310).

As próximas linhas serão dedicadas à análise das modalidades de contribuições existentes no Brasil. A primeira, a contribuição social, é caracterizada por ter o objetivo de o custeio da seguridade social: “a contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa” (TORRES, 2009, p. 408-409). Isto porque, em consonância com a previsão constitucional²⁰¹, a seguridade

²⁰¹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

social no Brasil é custeada por meio de contribuições sociais, pela contribuição da União²⁰² e por outras fontes²⁰³. Há, portanto, a determinação de uma finalidade para o produto arrecadado. Sobre isso: “[...] a finalidade é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições” (CARAZZA, 2005, p. 556).

Quanto às contribuições corporativas ou contribuições de interesse das categorias profissionais ou corporativas, estas:

[...] são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público. O que faz aqui a União é disciplinar por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas (AMARO, 2012, p. 78).

Devem ser destinadas, portanto, para o custeio de entidades que fiscalizam, representam ou regulamentam o exercício de certas atividades profissionais ou econômicas, como os conselhos regionais profissionais, bem como as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional que são vinculadas ao sistema sindical, como Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC) ou o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI).

A outra modalidade de contribuições especiais trazida pelo texto constitucional é a contribuição de intervenção no domínio econômico, tais como as CIDE-royalties ou a CIDE-combustível. O objetivo com esta medida é incentivar certas atividades econômicas por meio de investimentos diretamente obtidos com as referidas exações. Sobre isso:

[...] a intervenção do estado por meio da CIDE-combustível não se dá por meio de alterações nas alíquotas, como ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados, por exemplo. Neste último, a diminuição do valor a ser pago pelo contribuinte com a diminuição da incidência tributária visa incentivar determinados comportamentos, principalmente os de consumo em relação a determinadas mercadorias. Como a CIDE-combustível, não. Apesar de haver a previsão de variação nas alíquotas [...], a

²⁰² Prevê a Lei 8.212: “Art. 16. A contribuição da União é constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na lei orçamentária anual. Parágrafo único. A União é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual.”

²⁰³ De acordo com a Lei 8.212, também são fontes de custeio para a seguridade social: “Art. 27. Constituem outras receitas da Seguridade Social: I - as multas, a atualização monetária e os juros moratórios; II - a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros; III - as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens; IV - as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras; V - as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais; VI - 50% (cinquenta por cento) dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do art. 243 da Constituição Federal; VII - 40% (quarenta por cento) do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal; VIII - outras receitas previstas em legislação específica. Parágrafo único. As companhias seguradoras que mantêm o seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres, de que trata a Lei nº 6.194, de dezembro de 1974, deverão repassar à Seguridade Social 50% (cinquenta por cento) do valor total do prêmio recolhido e destinado ao Sistema Único de Saúde-SUS, para custeio da assistência médico-hospitalar dos segurados vitimados em acidentes de trânsito.”

intervenção por esta contribuição especial se dá por meio de destinação do produto da respectiva arrecadação para determinadas áreas da economia (MATHEOS DE LIMA, 2011, p. 210).

O escopo de tal tributação, portanto, é o de incentivar certos comportamentos por meio de investimentos nas atividades respectivas. Nessa espécie tributária, assim, em todas as modalidades aqui apresentada, a finalidade extrafiscal de intervenção por meio da destinação do produto arrecadado é preponderante. Como pôde ser observado, todas as cinco espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro podem ser constituídas por normas tributárias indutoras. Especificamente às normas tributárias indutoras ambientais será dedicado o próximo capítulo.

3.2 Normas tributárias indutoras ambientais e o Direito Ambiental no Brasil

3.2.1 A tutela constitucional do meio ambiente no Brasil

A Constituição Federal de 1988 é a primeira do Brasil a trazer o termo “meio ambiente”, bem como medidas protetivas voltadas especificamente para salvaguardá-lo. Até então, poucas foram as normas direcionadas à proteção da natureza em textos constitucionais brasileiros²⁰⁴. Uma análise da tutela constitucional do meio ambiente, entretanto, não pode se limitar à observação da inclusão do referido termo e das normas adjacentes. O relevante é notar que,

²⁰⁴ Anteriormente, a partir de 1934, houve apenas a previsão da competência da União para criar leis sobre florestas. Assim: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: “Art. 5º - Compete privativamente à União: [...] XIX - legislar sobre: [...] j) bens do domínio federal, riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia hidrelétrica, florestas, caça e pesca e a sua exploração”; Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937: “Art. 16 - Compete privativamente à União o poder de legislar sobre as seguintes matérias: [...] XIV - os bens do domínio federal, minas, metalurgia, energia hidráulica, águas, florestas, caça e pesca e sua exploração” e “Art. 18 - Independentemente de autorização, os Estados podem legislar, no caso de haver lei federal sobre a matéria, para suprir-lhes as deficiências ou atender às peculiaridades locais, desde que não dispensem ou diminuam as exigências da lei federal, ou, em não havendo lei federal e até que esta regule, sobre os seguintes assuntos: a) riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia hidrelétrica, florestas, caça e pesca e sua exploração”, e ainda a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946: “Art. 5º - Compete à União: [...] XV - legislar sobre: [...] l) riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia elétrica, floresta, caça e pesca”. Para além dessas previsões de competência, a Constituição de 1937 ainda chegou a prever uma denominada “medida de polícia para proteção das plantas”, o que não foi seguido, entretanto, pelas constituições seguintes. Eis o texto da referida norma, ainda no citado art. 18: “e) medidas de polícia para proteção das plantas e dos rebanhos contra as moléstias ou agentes nocivos”. Também em normas infraconstitucionais da década de 30, era possível ver o esboço de uma preocupação com o meio ambiente, ainda que incipiente. É o caso, por exemplo, do chamado Código das Águas (Decreto 24.643/34), que previa, por exemplo: no art. 111: “Se os interesses relevantes da agricultura ou da indústria o exigirem, e mediante expressa autorização administrativa, as águas poderão ser inquinadas, mas os agricultores ou industriais deverão providenciar para que as se purifiquem, por qualquer processo, ou sigam o seu esgoto natural.”

além da utilização da dita expressão, a interpretação de outros dispositivos contidos na constituição não apenas permite, como também necessita considerar os aspectos concernentes à preservação do meio ambiente no intuito de alcançar a própria efetividade.

Ao se analisar os objetivos expressamente apontados na Constituição Federal²⁰⁵ como aqueles que são fundamentais da República Federativa do Brasil, por exemplo, é de se perceber que a construção de uma sociedade livre também depende do cuidado aos elementos que constituem a natureza. Caso contrário, os efeitos negativos resultantes da destruição sem medidas poderão prejudicar o bem-estar do ser humano e, conseqüentemente, limitar a realização de atividades em plenitude.

O mesmo se diga em relação à garantia do desenvolvimento nacional, pois o desenvolvimento que não considera os efeitos ao próprio meio não merece ser inteiramente considerado como um avanço, diante dos retrocessos que pode ensejar em outras áreas. O desenvolvimento do Brasil, com o indissociável crescimento da própria economia, deve então ser baseado em medidas aquelas que, diante de todas outras possíveis, assegurem o acesso aos recursos naturais sem a destruição completa destes.

Também a erradicação da pobreza e da marginalização, objetivo sempre referido na atividade política nacional, não pode apenas fundamentar-se num assistencialismo inconsequente, ou seja, sem atenção às conseqüências que pode acarretar. Em outros termos, não pode depender somente de providências imediatistas para os que necessitam de assistência, sem consideração aos efeitos que podem trazer ao meio ambiente com o decurso do tempo.

Nesse sentido, a educação com conscientização da importância da preservação também deve fazer parte das ações governamentais, o que contribui para o alcance do bem-estar de todos, indistintamente. Sem preservação do meio ambiente, assim, prejudicado também se encontra o próprio ser humano, que dele faz parte. Não há como se preservar o direito à vida sem a manutenção de todos os componentes bióticos e abióticos que a permitem, portanto. Esta é a razão da importância da consideração do meio ambiente na interpretação das normas constitucionais, ainda que na maioria delas não haja previsão expressa deste.

²⁰⁵ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Ao lado disso, as normas que na Constituição Federal explicitamente são dedicadas ao meio ambiente apontam os caminhos que devem ser tomados para a preservação dos recursos naturais, além de possibilitar a autonomia do Direito Ambiental. Nesse sentido:

[...] a proteção do meio ambiente, embora sem perder seus vínculos originais com a saúde humana, ganha identidade própria, porque é mais abrangente e compreensiva. Aparece o ambientalismo como direito fundamental da pessoa humana. Nessa nova perspectiva, o meio ambiente deixa de ser considerado um bem jurídico *per accidens* e é elevado à categoria de bem jurídico *per se*, isto é, com autonomia em relação a outros bens protegidos pela ordem jurídica, como é o caso da saúde humana. (MILARÉ, 2005, p. 180)

É o que se depreende a partir da verificação do artigo 225 da Constituição Federal, por exemplo, além de outros dispositivos que serão analisados a seguir. É importante observar que o necessário reconhecimento da autonomia do Direito Ambiental não impede a consideração, pelo Direito Tributário, dos pressupostos daquele, mas apenas contribui para a análise das normas tributárias indutoras ambientais, objeto deste estudo.

Nesse sentido, as próximas linhas serão dedicadas às normas constitucionais ambientais a fim de que seja possível, assim, um retrato da tutela constitucional do meio ambiente no Brasil a determinar os requisitos das normas tributárias indutoras ambientais e a possibilitar a atuação destas. Não pode ser esquecido, no entanto, que a interpretação dos outros dispositivos constitucionais deve manter um foco de atenção à natureza, como aqui já afirmado. Logo em seguida serão consideradas, também, outras normas do ordenamento jurídico brasileiro voltadas à preservação do meio ambiente.

a) Proteção ao meio ambiente na previsão de direitos e garantias fundamentais

Apesar da extensa apresentação de direitos e garantias individuais e coletivos, estes não estão restritos ao texto do art. 5º da Constituição Federal, podendo ser encontrados em outros dispositivos constitucionais ou, ainda, em tratados internacionais adotados pelo Brasil, conforme previsão do próprio dispositivo²⁰⁶. Isso significa reconhecer a existência de outros direitos e de outras garantias, ainda que não estejam estes últimos previstos no rol exemplificativo, possibilidade que concretiza a importância dos referidos direitos e garantias, ainda que não previstos pelo poder constituinte. Nesse sentido, podem ser então diferenciados:

²⁰⁶ Art. 5º, § 2º, da Constituição Federal: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

[...] (1) direitos individuais expressos, aqueles explicitamente enunciados nos incisos do art. 5º; (2) direitos individuais implícitos, aqueles que são subentendidos nas regras de garantias, como o direito à identidade pessoal, certos desdobramentos do direito à vida, o direito a atuação geral (art. 5º, II); (3) direitos individuais decorrentes do regime e de tratados internacionais subscritos pelo Brasil, aqueles que não são nem explícita nem implicitamente enumerados, mas provêm ou podem vir a provir do regime adotado, como o direito de resistência, entre outros de difícil caracterização a priori (SILVA, 2004, p. 193).

Esta concessão que permite o reconhecimento de outros direitos e garantias como fundamentais, para além dos constitucionalmente previstos de maneira expressa, possibilita, assim, a atualização e manutenção da própria ideia do adjetivo “fundamental” que os acompanha. Esses direitos e garantias são fundamentais, pois visam manter conquistas historicamente alcançadas, as quais, diante da imprescindibilidade que as representam, devem ser vividas por todos os homens, independentemente de estarem previstas ou não no texto constitucional.

Para evitar a lesão a essas conquistas, o que poderia ser representado, por exemplo, por um ato de desrespeito à liberdade religiosa, certas medidas de proteção são trazidas pela constituição. Tal é a diferença existente entre direitos e garantias fundamentais, destarte. Direitos fundamentais são bens ou prerrogativas detidas indistintamente por todas as pessoas, enquanto garantias fundamentais são as medidas assecuratórias da verificação desses direitos por todos, ou seja, universalmente.

Em consequência disso, não gozam das vantagens dessas referidas garantias, os detentores de direitos não considerados como fundamentais. Por outro lado, ademais, é de ser reconhecido que os mesmos direitos fundamentais que asseguram vantagens aos particulares, simultaneamente determinam limites a esses mesmos particulares, que devem respeitar os direitos fundamentais dos demais, fato que possibilita, portanto, a colisão de direitos a ser analisada e decidida no caso concreto.

Especificamente em relação ao meio ambiente, havendo lesão a este, prevê o inciso LXXIII do art. 5º da Constituição Federal²⁰⁷ a possibilidade de participação de qualquer cidadão que tenha interesse em protegê-lo, por meio de ação popular. Foi o caso, por exemplo, da ação popular iniciada contra a manutenção de um aterro de lixo sobre manguezais, na qual ao fim

²⁰⁷ Teor do referido dispositivo: “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência”.

restou reconhecida a lesividade do referido ato, bem como foi determinado o dever de indenizar²⁰⁸.

Isto porque o meio ambiente é considerado um bem de uso comum do povo. É o que se depreende da determinação constitucional do acesso de todos a esse bem, inclusive daqueles das futuras gerações²⁰⁹. Assim, como tal, também pode ser protegido pelos cidadãos que dele desfrutam, donde se extrai a importância da previsão constitucional deste tipo de ação em matéria ambiental²¹⁰.

b) Definição constitucional de competências na esfera ambiental

A determinação de competências na Constituição Federal de 1988 fixou expressamente as atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios em matéria ambiental. Em conformidade com o já acima afirmado, essa determinação de competências com expressa referência ao meio ambiente representa uma inovação no ordenamento jurídico

²⁰⁸ Trecho da ação popular em comento: “8. A legislação brasileira atual reflete a transformação científica, ética, política e jurídica que reposicionou os manguezais, levando-os da condição de risco à saúde pública ao patamar de ecossistema criticamente ameaçado. Objetivando resguardar suas funções ecológicas, econômicas e sociais, o legislador atribuiu-lhes o regime jurídico de Área de Preservação Permanente. 9. É dever de todos, proprietários ou não, zelar pela preservação dos manguezais, necessidade cada vez maior, sobretudo em época de mudanças climáticas e aumento do nível do mar. Destruí-los para uso econômico direto, sob o permanente incentivo do lucro fácil e de benefícios de curto prazo, drená-los ou aterrjá-los para a especulação imobiliária ou exploração do solo, ou transformá-los em depósito de lixo caracterizam ofensa grave ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e ao bem-estar da coletividade, comportamento que deve ser pronta e energicamente coibido e apenado pela Administração e pelo Judiciário. 10. Na forma do art. 225, caput, da Constituição de 1988, o manguezal é bem de uso comum do povo, marcado pela imprescritibilidade e inalienabilidade. [...]14. Constatado o nexos causal entre a ação e a omissão das recorrentes com o dano ambiental em questão, surge, objetivamente, o dever de promover a recuperação da área afetada e indenizar eventuais danos remanescentes, na forma do art. 14, § 1º, da Lei 6.938/81” (REsp 650.728/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2007, DJe 02/12/2009).

²⁰⁹ A respeito disso, determina a jurisprudência: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Trata-se de um típico direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão), que assiste a todo o gênero humano (RTJ 158/205-206). Incumbe, ao Estado e à própria coletividade, a especial obrigação de defender e preservar, em benefício das presentes e futuras gerações, esse direito de titularidade coletiva e de caráter transindividual (RTJ 164/158-161). O adimplemento desse encargo, que é irrenunciável, representa a garantia de que não se instaurarão, no seio da coletividade, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade, que a todos se impõe, na proteção desse bem essencial de uso comum das pessoas em geral” (ADI 3540 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/2005, DJ 03-02-2006 PP-00014 EMENT VOL-02219-03 PP-00528).

²¹⁰ Também na previsão das funções do Ministério Público encontram-se com o objetivo de proteção do meio ambiente o inquérito civil e a ação civil pública. É o que determina o art. 129 da Constituição Federal: “são funções institucionais do Ministério Público: [...] III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”.

brasileiro e contribui para o alcance da almejada preservação do meio ambiente, já que estabelece o alcance de atuação de cada ente da federação nesta matéria.

De um lado há a estipulação da competência comum, segundo a qual, a todos os entes da federação cabe proteger o meio ambiente²¹¹. Ao se tratar de medidas materiais, ou seja, administrativas, não há qualquer distinção ou prevalência entre União, Estados, Distrito Federal e municípios, pois a todos esses entes recai o dever de proteger o meio ambiente e combater a poluição. Deste fato resulta, inclusive, a não configuração de bitributação, quando cada um dos entes estabelece uma taxa de fiscalização ambiental²¹², por exemplo.

É de ser frisada, neste âmbito da proteção do meio ambiente, a importância da participação dos particulares ao lado da fixação de competência na constituição. As medidas administrativas, pela coercibilidade que detêm, concretizam o poder estatal no salvaguardo do meio ambiente, mas devem ser simultaneamente acompanhadas pela participação dos particulares, seja na conscientização da relevância do papel que estes podem realizar neste processo, seja por meio da priorização deste tema na educação, ou ainda por outros incentivos²¹³.

Conforme observado até aqui, a norma tributária indutora ambiental é um dos instrumentos pretensamente utilizados para a consecução da preservação da natureza. Dentre outros instrumentos do ordenamento jurídico brasileiro que são utilizados para tanto e podem ser aqui citados estão os determinados pela Política Nacional do Meio Ambiente²¹⁴, por meio

²¹¹ Estabelece o texto constitucional: “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas”.

²¹² Segue a ementa de decisão neste sentido: “Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. EXAÇÕES COBRADAS PELA UNIÃO E PELO ÓRGÃO ESTADUAL. BITRIBUTAÇÃO DESCARACTERIZADA. CONFISCO. RAZÕES RECURSAIS INSUFICIENTES PARA CONCLUIR PELA DESPROPORCIONALIDADE OU PELA IRRAZOABILIDADE DA COBRANÇA. É condição constitucional para a cobrança de taxa pelo exercício de poder de polícia a competência do ente tributante para exercer a fiscalização da atividade específica do contribuinte (art. 145, II da Constituição). Por não serem mutuamente exclusivas, as atividades de fiscalização ambiental exercidas pela União e pelo estado não se sobrepõem e, portanto, não ocorre bitributação. Ao não trazer à discussão o texto da lei estadual que institui um dos tributos, as razões recursais impedem que se examine a acumulação da carga tributária e, com isso, prejudica o exame de eventual efeito confiscatório da múltipla cobrança. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE 602089 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 24/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 21-05-2012 PUBLIC 22-05-2012).

²¹³ Ademais: “Noutro giro, não se pode olvidar que, se há o direito dos cidadãos a um meio ambiente equilibrado e sadio, por certo, também deve existir um dever deles de colaborar com o Poder público com o escopo de promover a devida proteção dos recursos naturais do país” (LIMA, 2012, p. 810).

²¹⁴ A primeira sistematização do meio ambiente no Brasil foi realizada pela Lei 6.938, de 1981, na qual está definida a Política Nacional do Meio Ambiente.

de, por exemplo, zoneamentos e licenciamentos ambientais, ou mesmo as previsões da Lei de Crimes Ambientais²¹⁵.

Os limites de fiscalização do Poder Público sobre a totalidade das atividades realizadas pelos particulares fazem com que a atuação apenas daquele neste objetivo não seja suficiente para evitar danos ao meio ambiente. É reconhecida neste trabalho, por isso, a importância da atuação das pessoas físicas e jurídicas privadas, ao lado do Estado, no objetivo de preservação do meio ambiente, não sendo uma providência excludente da outra, portanto.

Mesmo diante das dificuldades de fiscalização e da necessidade de participação de todos na preservação²¹⁶, há, no texto constitucional, a especificação das competências para cada ente da federação neste âmbito. Em relação à competência material, há a competência exclusiva da União para gerenciamento dos recursos hídricos²¹⁷ e instituição de diretrizes para o desenvolvimento urbano²¹⁸, a qual, apesar de não se referir diretamente ao termo meio ambiente, com este se relaciona, por se tratar, de um lado, de um bem indispensável à vida e, por outro lado, de um espaço no qual, como em todos os outros, se faz necessário respeitar os recursos naturais existentes. Isto reforça o posicionamento adotado no início deste capítulo, segundo o qual, a interpretação dos dispositivos constitucionais, ainda que não expressamente voltados ao meio ambiente, deve ser realizada em consonância com a preservação deste.

Ao lado da competência material está a competência legislativa, a qual, de acordo com o próprio texto constitucional, será exercida de forma concorrente pela União, pelo Distrito Federal e pelos Estados²¹⁹. Assim, quando se tratar de florestas, caça, pesca, fauna, conservação

²¹⁵ Dentre os crimes previstos na Lei 9.605, de 1998, está, por exemplo, no art. 29: “Matar, perseguir, caçar, apanhar, utilizar espécimes da fauna silvestre, nativos ou em rota migratória, sem a devida permissão, licença ou autorização da autoridade competente, ou em desacordo com a obtida: Pena - detenção de seis meses a um ano, e multa”. Já no art. 54: “Causar poluição de qualquer natureza em níveis tais que resultem ou possam resultar em danos à saúde humana, ou que provoquem a mortandade de animais ou a destruição significativa da flora: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.” Do mesmo modo estão previstas as infrações administrativas: “Art. 70. Considera-se infração administrativa ambiental toda ação ou omissão que viole as regras jurídicas de uso, gozo, promoção, proteção e recuperação do meio ambiente.”

²¹⁶ Quanto à isso há, em contrapartida, a necessidade de investimentos em educação. A respeito disso: “Não basta a existência dos mais diversificados movimentos ambientais de conscientização tutelar, é preciso uma manifestação harmônica entre fisco e contribuinte, de comum acordo, para o bom desenvolvimento do meio ambiente, que como já sabemos, é o local que, se bem tutelado, vai proporcionar sadia qualidade de vida para as presentes e futuras gerações” (SALIBA, 2005, p. 118).

²¹⁷ Tema que será aprofundado no capítulo 5.

²¹⁸ Assim prevê a Constituição Federal: “Art. 21. Compete à União: [...] XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso; XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos”.

²¹⁹ Determina a Constituição Federal: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: [...] VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; [...] VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico”.

da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, bem como da proteção do meio ambiente e controle da poluição, além da responsabilidade por dano ao meio ambiente, caberá à União estabelecer as normas gerais e aos Estados e Distrito Federal a estipulação de normas em caráter suplementar. Aos municípios, apesar de não haver previsão constitucional, também cabe a competência suplementar, caso se trate de interesse local²²⁰. É de ser mencionada ainda a competência privativa da União para tratar de temas como água²²¹ e recursos minerais²²², também relevantes à preservação do meio ambiente.

c) Direito ambiental e desenvolvimento econômico

A realização de atividades econômicas, as quais, pelas próprias características, têm como finalidade a obtenção de lucros, é prevista e regulamentada pela Constituição Federal. Em regra o exercício dessas atividades não precisa de autorização do Poder Público, mas em todo o caso deve observar alguns princípios constitucionais²²³, tais como o da livre concorrência, por exemplo. A defesa do meio ambiente também foi incluída no rol desses citados princípios, conforme acima observado, o que demonstra uma sustentação, ao longo do texto constitucional, da valorização da proteção ambiental.

²²⁰ A respeito dos limites da competência, estabelece a jurisprudência: “Repartição das Competências legislativas. CF arts. 22 e 24. Competência concorrente dos Estados-membros. Produção e consumo (CF, art. 24, V); proteção de meio ambiente (CF, art. 24, VI); e proteção e defesa da saúde (CF, art. 24, XII). No sistema da CF/88, como no das anteriores, a competência legislativa geral pertence à União Federal. A residual ou implícita cabe aos Estados que "podem legislar sobre as matérias que não estão reservadas à União e que não digam respeito à administração própria dos Municípios, no que concerne ao seu peculiar interesse" (Representação nº 1.153-4/RS, voto do Min. Moreira Alves). O espaço de possibilidade de regramento pela legislação estadual, em casos de competência concorrente abre-se: (1) toda vez que não haja legislação federal, quando então, mesmo sobre princípios gerais, poderá a legislação estadual dispor; e (2) quando, existente legislação federal que fixe os princípios gerais, caiba complementação ou suplementação para o preenchimento de lacunas, para aquilo que não corresponda à generalidade; ou ainda, para a definição de peculiaridades regionais (ADI 2396 MC, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/2001, DJ 14-12-2001 PP-00023 EMENT VOL-02053-03 PP-00605)”.

²²¹ Este tema será aprofundado no quinto capítulo.

²²² De acordo com o art. 22 da Constituição Federal: “Compete privativamente à União legislar sobre: [...] IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão; [...] XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia; [...] XXVI - atividades nucleares de qualquer natureza”. O parágrafo único deste mesmo dispositivo ainda estabelece que: “Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”.

²²³ Quanto ao tema: “sustenta-se aqui que há, sim, uma diferença entre dois tipos constitucionais de atividades econômicas: (i) as tarefas que foram reservadas ao Estado pela Constituição, como competências públicas (na maior parte dos casos de natureza prestacional) e (ii) as demais, que são, em princípio, livres aos privados e realizadas em regime de competição. No âmbito dessas últimas, o Poder público poderá atuar apenas em paralelo com os “senhores naturais” (privados), legitimado por ato específico do legislador ordinário que individua casos de ‘imperativos de segurança nacional’ ou ‘relevante interesse coletivo’ após 1988” (LOUREIRO, 2010, p. 101).

Essa postura representa a propugnação de um modelo econômico no Brasil que possibilite, ao mesmo tempo, o desenvolvimento sustentável, com o conseqüente aumento de riquezas, e a preservação das riquezas naturalmente já existentes no meio ambiente. Parte do pressuposto, portanto, de que seja possível produzir bens e preservar a natureza, sendo inafastável, para isso, a participação do Poder Público.

Nesse âmbito, é de se perceber que, ainda que fosse ideal pensar no desenvolvimento de novas tecnologias sem qualquer tipo de agressão ao meio ambiente, o estilo de vida adotado pelo ser humano tende a utilizar e transformar os recursos que estão disponíveis na natureza em outros bens. Isso não significa dizer que não seja possível repensar e passar a diminuir o impacto poluidor dessa transformação, mas apenas reforça a observação de que, ao longo deste processo, o meio ambiente sofrerá, em alguma medida, perdas em relação ao respectivo estado intacto inicial, ainda que temporariamente.

Por tal razão, cabe ao Estado, assim como também em relação aos outros deveres que detém na manutenção do bem-estar social, estabelecer o âmbito de atuação do particular sobre o meio ambiente, que é, como visto, um bem de uso comum do povo. A ação do Estado nesse sentido fica na dupla tarefa de, um lado, assegurar o acesso de todas as pessoas a esse bem de uso comum do povo, o que pode ser feito definido como atuação horizontal do homem sobre o meio ambiente, e, por outro lado, possibilitar a realização das atividades econômicas nesse meio, o que pode ser representado como atuação vertical do homem sobre o meio ambiente.

A fim de assegurar os dois âmbitos de atuação, cabe ao Estado estabelecer limites às atividades do homem nesse sentido²²⁴. Enquanto o meio ambiente for entendido como bem de uso comum do povo e, por isso, for mantido o acesso de todas as pessoas a viver indistintamente a diversidade natural, o que pode ser feito, por exemplo, por meio da criação de reservas e do estabelecimento de limitações à apropriação particular de certas áreas de valor ambiental, restará mantida a atuação horizontal do homem sobre o meio ambiente.

Nesta perspectiva, a proporção de áreas resguardadas deve ser estabelecida e mantida pelo Estado de forma a efetivar o direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como será abordado no próximo tópico. Mas não apenas nesse caso, pois o acesso

²²⁴ Outro exemplo de limitação à atividade dos particulares em relação ao meio ambiente está na proibição no Brasil da veiculação de propagandas que incitem a destruição do meio ambiente. Nesse sentido prevê a Constituição Federal: “Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição. § 3º - Compete à lei federal: [...] II - estabelecer os meios legais que garantam à pessoa e à família a possibilidade de se defenderem de programas ou programações de rádio e televisão que contrariem o disposto no art. 221, bem como da propaganda de produtos, práticas e serviços que possam ser nocivos à saúde e ao meio ambiente.”

horizontal do homem ao meio ambiente deve ser assegurado também por meio da preservação nos espaços urbanos, o que pode ser feito por meio da imposição de limites administrativos à construção e à poluição, inclusive sonora e visual, a fim de que seja alcançado o bem-estar social também nas áreas habitadas²²⁵.

Da mesma forma, ao permitir a atuação vertical do homem sobre o meio ambiente, possibilidade prevista constitucionalmente, como acima citado, o Estado também deve impor limites a fim de evitar o esgotamento de recursos naturais ou a extinção de uma espécie animal em determinada atividade econômica, por exemplo. O estabelecimento desses limites por meio de atos infraconstitucionais deve obedecer também às estipulações determinadas em convenções internacionais, não apenas por uma questão procedimental, mas, acima de tudo, porque o meio ambiente não respeita fronteiras, conforme já afirmado, e as ações estatais devem manter a tendência de uniformidade nesse aspecto.

A necessidade de atuação conjunta de todos os países para a consecução do objetivo único que é a preservação do planeta não pode ser entendida, entretanto, como uma concessão aos países mais industrializados para exigir dos outros, que ainda estejam desenvolvendo este processo, uma limitação à realização de novas atividades econômicas, sob o argumento de que nesses se encontram espaços intactos de natureza. Afinal, até mesmo nos países de avançada industrialização deve ser buscada a proteção ao meio ambiente, o qual historicamente já pode ter sido prejudicado com o objetivo desse avanço.

Nesse sentido, ademais, é de ser lembrado que o desenvolvimento é um direito de todos os povos²²⁶ e, portanto, não pode ser negado aos países que ainda não o alcançaram plenamente,

²²⁵ Nessa mesma linha, a Constituição Federal ainda prevê a proteção do meio ambiente do trabalho, o que demonstra o entendimento amplo desse termo. Meio ambiente não consiste assim no local apenas tomado pela vegetação ou outros recursos naturais, mas sim em qualquer espaço no qual, ainda que não haja recursos, seja existente a vida. Essa interpretação ampla é possível a partir do art. 200 da Constituição Federal: “ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, nos termos da lei: [...] VIII - colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho”.

²²⁶ Este Direito está assegurado na Declaração 41/128 da Organização das Nações Unidas, conhecida como a Declaração sobre o direito ao desenvolvimento. Prevê o art. 1 da referida declaração: “O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável em virtude do qual a cada pessoa humana e a todos os povos é assegurado participar, contribuir e desfrutar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser integralmente realizados”, do original: “The right to development is an inalienable human right by virtue of which every human person and all peoples are entitled to participate in, contribute to, and enjoy economic, social, cultural and political development, in which all human rights and fundamental freedoms can be fully realized.” A própria Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, publicada em 1972, a qual será mais abaixo comentada, já previa como princípio nº 21: “[...] os Estados têm o direito soberano de explorar seus próprios recursos em aplicação de sua própria política ambiental e a obrigação de assegurar-se de que as atividades que se levem a cabo, dentro de sua jurisdição, ou sob seu controle, não prejudiquem o meio ambiente de outros Estados ou de zonas situadas fora de toda jurisdição nacional.”

nem mesmo sob o argumento de manutenção da incolumidade do meio ambiente lá existente. Isto porque, assim como fizeram os países industrializados, outros também podem almejar a realização de atividades econômicas para gerar riquezas a partir dos recursos existentes no próprio território, devendo esta intenção ser respeitada pela comunidade internacional.

Mais efetiva do que a obstrução de atividades econômicas em certas regiões do planeta é a cooperação internacional para o amplo desenvolvimento destas, pois só assim as desigualdades entre os países serão combatidas. Como visto, a utilização dos recursos disponíveis na natureza é inevitável²²⁷ na atualidade e deve, portanto, ser considerada sob esta perspectiva em qualquer lugar, a fim de proporcionar a todos um maior desenvolvimento com o menor dano possível.

Para tanto é relevante o papel de cada Estado, sem olvidar da importância da postura por ele acatada diante da comunidade internacional. Sobre isso:

[...] a sociedade precisa agir dentro de seus pressupostos industriais, porém estes mesmos destinados ao prazer e ao bem-estar podem acarretar desconforto, doenças e miséria. Para o solucionamento deste conflito, desenha-se um novo cabedal legislativo, que, uma vez parte do ordenamento jurídico, produzirá efeitos em todos os seus ramos (DERANI, 2001, p. 80).

No Brasil, as alterações advindas com a Emenda Constitucional 42/2003 realçaram a atuação do Estado nesse sentido, ao permitir que este conceda tratamento diferenciado aos particulares, de acordo com o processo utilizado na realização da atividade financeira. Assim, o inciso VI do art. 170 da Constituição Federal, que anteriormente previa apenas a defesa do meio ambiente como um princípio geral da ordem econômica, passou a conter a previsão de “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”, tornando mais clara, assim, a participação do Poder Público neste processo.

Desta maneira, como será mais à frente abordado, resta permitida constitucionalmente a concessão de incentivos fiscais para estimular ou desestimular a prática de certos processos na realização da atividade econômica, bem como a imposição de normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico brasileiro. Como a previsão constitucional não é suficiente

²²⁷ A mesma declaração acima citada faz referência no art. 1 à importância da utilização, pelo homem, dos recursos naturais disponíveis: “[...] Em larga e tortuosa evolução da raça humana neste planeta chegou-se a uma etapa em que, graças à rápida aceleração da ciência e da tecnologia, o homem adquiriu o poder de transformar, de inúmeras maneiras e em uma escala sem precedentes, tudo que o cerca. Os dois aspectos do meio ambiente humano, o natural e o artificial, são essenciais para o bem-estar do homem e para o gozo dos direitos humanos fundamentais, inclusive o direito à vida mesma.”

para a verificação da eficiência das medidas nela contidas, também serão avaliados os resultados com estas obtidos, conforme orientação adotada neste trabalho.

d) Art. 225 da Constituição Federal e os respectivos princípios

Até aqui restou observada a importância da preservação ambiental tanto em áreas intactas da natureza, como em espaços habitados pelo homem, inclusive centros urbanos. A razão disso é o fato de que o próprio ser humano integra o meio ambiente, enquanto ser que interage com as outras formas de vida existentes²²⁸. A extensão da preocupação com essa preservação, no entanto, não se limita apenas aos espaços com acesso ao público, como as reservas florestais ou grandes avenidas, mas atinge também a propriedade privada, conforme previsão da própria Constituição Federal²²⁹.

Por esta perspectiva, o direito de usar, gozar e dispor²³⁰ do proprietário sobre a respectiva propriedade não é pleno, pois só é permitido quando a utilização desta se dá em observância à preservação do meio ambiente. A visão liberal da utilização ilimitada da propriedade foi assim definitivamente substituída pela ideia de função social desta. Com isso, passa a integrar a ideia de função social da propriedade, tornando-a mais ampla, também o respeito ao meio ambiente no qual esta se situa, ao lado de outras exigências, como o aproveitamento racional e adequado desta. O direito à propriedade não é absoluto e, diante do descumprimento da dita função por meio de abusos, será possível a atuação estatal na esfera privada.

²²⁸ Sobre isso: “Sendo o ser humano, ele mesmo, parte da natureza, não lhe é possível ultrapassar seu contexto natural” (DERANI, 2005, p. 641).

²²⁹ É o que fica estabelecido no art. 5º da Constituição Federal, ao estabelecer: “[...] XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social”, bem como, em relação à propriedade rural, no seguinte dispositivo: “Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.”

²³⁰ De acordo com o Código Civil: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. § 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.”

Este poder concedido ao Estado resulta da constatação de que o meio ambiente não pode estar submetido à livre atuação do homem, o qual, como visto no primeiro capítulo a partir das contribuições da Economia a presente análise, tende a priorizar o atendimento das necessidades mais imediatas e, na busca por uma maior satisfação ou por um menor sacrifício, nem sempre leva em consideração as consequências das medidas que toma na realização das próprias atividades para as próximas gerações. Por isso a Constituição Federal, no art. 225, impõe ao Poder Público o dever de assegurar a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado²³¹.

A igualdade de acesso ao meio ambiente de qualidade foi estabelecida como direito ainda em 1972, na Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano²³². Nela também foi estabelecido o dever de preservação do meio ambiente para as futuras gerações, determinação expressamente adotada anos depois no texto do art. 225 da Constituição Federal. O mesmo dispositivo caracteriza no ordenamento jurídico brasileiro o meio ambiente como bem de uso comum do povo, conforme acima citado, o que significa reconhecer a natureza deste como direito difuso²³³, ou seja, como um direito que é possuído indistintamente por todos.

Em outros termos, não pode o meio ambiente ser apropriado por uma pessoa ou por um grupo específico, em primeira análise, porque é essencial a vida de todos os seres e, por outro lado, porque as consequências verificadas no meio ambiente estão aptas a afetar toda a coletividade, o que pode ocorrer diante do acontecimento de um desastre na natureza, por exemplo. Sobre isso:

[...] nossa Constituição fixou a natureza jurídica do bem ambiental ao asseverar ser referido bem “de uso comum do povo”, eliminando relação jurídica fixada em conceitos absolutos como os de gozar, dispor, fruir e principalmente destruir determinado bem, autorizando fazer com ele, de forma absolutamente livre, tudo aquilo que possa ser única e exclusivamente da vontade, do desejo da pessoa humana no plano individual ou metaindividual. O bem ambiental, em resumo, por estar estruturado na vida em todas as suas formas, não guarda no âmbito constitucional

²³¹ Está previsto no único dispositivo do capítulo VI, o qual é dedicado exclusivamente ao meio ambiente e está contido no título reservado à ordem social: “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.”

²³² Determina o Princípio 1 dessa declaração: “[...] O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.”

²³³ É o que estabelece o parágrafo único do art. 81 da Lei 8.078/90: “A defesa coletiva será exercida quando se tratar de: I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato”.

qualquer compatibilidade com institutos outros que não estejam adstritos ao direito de usar o aludido bem (FIORILLO/FERREIRA, 2010, p. 32).

Por isso, o meio ambiente é um bem indivisível e não pode ser atribuído sequer ao Poder Público, o qual, em relação a ele detém apenas tem o dever de defendê-lo e de preservá-lo, como fixado no *caput* em comento. Para tanto, são definidos nesse próprio dispositivo uma série de deveres²³⁴ que devem ser cumpridos por todos os entes da federação. A previsão desses deveres não apenas vincula obrigações ao Poder Público, mas também explicita a adoção, pelo Brasil, de uma série de princípios ambientais.

Este é o caso do princípio da prevenção, que propugna pela programação das ações que envolvam o meio ambiente. Esse princípio foi destacado no preâmbulo da Convenção sobre a Diversidade Biológica²³⁵, assinada por países representados em 1992 no Rio de Janeiro, na Conferência das Nações Unidas sobre meio ambiente e desenvolvimento, e promulgada no Brasil por meio do Decreto 2.519, de 1998. Nesse sentido, pactuaram as partes contratantes considerando que “[...] é vital prever, prevenir e combater na origem as causas da sensível redução ou perda da diversidade biológica [...]”²³⁶.

No Brasil esse princípio foi adotado no art. 225 da Constituição Federal, especificamente no inciso IV do § 1º, que exige um estudo prévio do impacto ambiental na instalação de obras ou atividades que possam causar degradação do meio ambiente. Mas não apenas nesse caso, pois o princípio da prevenção deve ser observado em toda ação humana sobre os recursos e as paisagens naturais. Diante da irreversibilidade de alguns processos e da possibilidade de destruição e de extinção de bens e espécies, a postura preventiva exige que o Poder Público atue para evitar um possível dano.

O princípio da prevenção se aproxima bastante do princípio da precaução, mas com ele não se confunde. Pelo princípio da precaução, que também foi adotado no ordenamento jurídico

²³⁴ Prevê o § 1º : “Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder público: I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético; III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção; IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade; V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente; VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente; VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.”

²³⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1998/anexos/and2519-98.pdf>. Acesso em: 21 Jan. 2014.

²³⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2519.htm>. Acesso em: 21 Jan. 2014.

brasileiro²³⁷, deve ser buscada uma atitude precavida diante da possibilidade de acontecimento de danos ambientais, inclusive daqueles danos cuja ocorrência e efeitos nem estejam antecipados. Em relação ao princípio da prevenção, assim, o princípio da precaução vai mais além, por prezar pela utilização de medidas que possam evitar danos imprevisíveis, diante da incerteza de algumas atividades na natureza. A respeito deste princípio:

O princípio da precaução sugere a inversão do ônus da prova, levando a cabo a necessidade de que os interessados em empreendimentos com resultados incertos façam prova da impossibilidade de dano ambiental, e não o contrário, como comumente se faz, quando os órgãos de proteção ao meio ambiente, no mais das vezes, aferem a periculosidade das pretendidas mudanças ou alterações ambientais (TRENNEPOHL, 2011, p. 69).

O princípio da precaução, por ter origem doutrinária alemã, será aprofundado no próximo capítulo. Outro princípio identificável no rol de deveres do art. 225 é o princípio da informação, ao se exigir a publicidade do estudo acima citado, bem como ao ser estipulado o dever de promover a educação ambiental e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente. O princípio da informação é princípio presente de maneira geral no Direito Público brasileiro, e, especificamente no caso do Direito Ambiental, representa, de um lado, uma forma de controle do Poder Público a respeito das ações dos particulares no meio ambiente para a preservação deste. Por outro lado, possibilita o acesso da sociedade às informações quanto à atuação do Poder Público neste âmbito, inclusive na realização dos deveres aqui citados.

Interessante também é fazer referência ao chamado princípio do poluidor pagador, cujas diretrizes podem ser encontradas também no ordenamento jurídico brasileiro, no § 3º do art. 225, que assim determina: “as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.” Este princípio se baseia na internalização dos custos externos gerados pelo poluidor, que deve assim, arcar com os prejuízos decorrentes da degradação ou da destruição por ele causada. Tal compensação pode ser feita como prevenção ou como reparação. Sobre isso:

O princípio do poluidor-pagador sinaliza no sentido de que os potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais. É princípio de

²³⁷ Por exemplo, no art. 1º da Lei da Política Nacional de Biossegurança está previsto: “Esta Lei estabelece normas de segurança e mecanismos de fiscalização sobre a construção, o cultivo, a produção, a manipulação, o transporte, a transferência, a importação, a exportação, o armazenamento, a pesquisa, a comercialização, o consumo, a liberação no meio ambiente e o descarte de organismos geneticamente modificados – OGM e seus derivados, tendo como diretrizes o estímulo ao avanço científico na área de biossegurança e biotecnologia, a proteção à vida e à saúde humana, animal e vegetal, e a observância do princípio da precaução para a proteção do meio ambiente.”

justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio (TORRES, 2005, p. 27).

Tais princípios e outros a serem identificados e gradativamente incorporados ao direito ambiental devem ser seguidos, não apenas pelo Poder Público, mas também pelos particulares, no escopo comum da preservação do meio ambiente. As observações acima expostas a respeito do tratamento constitucional sobre o meio ambiente no Brasil aplicam-se, ainda que em diferentes graus, a diferentes medidas de proteção de iniciativa do Poder Público, as quais, em última análise, concretizam a política ambiental praticada neste âmbito. Devem, por isso, ser consideradas no estudo das normas tributárias indutoras ambientais, o que será feito a seguir.

3.2.2 Normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico brasileiro

No primeiro capítulo foi analisada a tendência humana estudada por Pigou quanto à busca pelo lucro por meio da aplicação de recursos na produção de um determinado produto, ou na circulação deste no mercado, sem atenção aos efeitos que isto pode vir a causar ao meio ambiente. A partir do momento que estas condutas passam a representar, também, uma perda individual, é ao menos oportunizada uma ponderação dos particulares sobre o valor que representaria a realização ou não destas.

Tal observação ensejou a sugestão da criação de um encargo sobre as atividades que fossem nocivas ao meio ambiente, a fim de modificar-lhe a prioridade natural pelo retorno imediato, já que este encargo também passaria a representar uma perda direta no respectivo patrimônio. Um tributo nesses moldes consistiria numa contrapartida aos ganhos imediatos que a opção pelo uso descuidado do meio ambiente pode trazer, já que é capaz de influenciar negativamente a satisfação do contribuinte, ao diminuir-lhe o patrimônio por meio do pagamento de tributo.

Este fato poderia levar o particular a refletir sobre qual seria então o melhor resultado econômico a ser percebido, realizar o fato gerador do tributo e, com isso, ter que pagar o relativo tributo, ou afastar-se desse para, assim, afastar também a obrigação tributária. As observações de Pigou são a chave para entender a tributação instituída por normas tributárias indutoras ambientais em vários países, inclusive no Brasil.

Nesse sentido, foi observado no início deste capítulo que a Constituição Federal prevê, dentre outras medidas, a defesa do meio ambiente por meio de tratamento diferenciado de

produtos e serviços, bem como dos respectivos processos de elaboração e prestação, de acordo com o impacto ambiental que representam. Nesse âmbito, a preocupação voltada pela Constituição Federal quanto ao meio ambiente a torna “[...] reconhecida internacionalmente como merecedora de elogios [...]. De fato, a Carta de 1988 apresenta uma série de preceitos quanto à tutela ambiental, seja de forma fragmentada em diversos Capítulos, seja em um capítulo específico do ambiente” (BELTRÃO, 2009, p. 64).

É de ser destacada, ademais, a determinação de competência comum a todos os entes da federação para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer forma, bem como a valorização da atuação dos particulares nesse desiderato. Para além disso não se pode olvidar a estipulação constitucional de igualdade de acesso de todos ao meio ambiente, bem como aos princípios da preservação, da informação e do poluidor pagador, nos termos acima citados.

Este é o contexto no qual se inserem as normas tributárias indutoras ambientais, como um dos instrumentos que podem ser utilizados pelo Poder Público brasileiro para a preservação do meio ambiente, conforme reconhecimento esposado por parte da doutrina nacional:

Dessa forma, a aplicação do mecanismo da extrafiscalidade enseja a criação de uma norma de incidência finalística que pode ser chamada de hipótese de incidência ambiental, caracterizada pela indução de comportamentos dos sujeitos passivos que visem à proteção do meio ambiente. O tributo ambiental adotado em diversos países, sobretudo na Europa, constitui-se num instrumento eficaz para a proteção ambiental, principalmente como mecanismo de indução de comportamentos sociais ecologicamente sustentáveis (LOBATO/ALMEIDA, 2005, p. 632-633).

Nos termos adotados neste trabalho, uma norma tributária que permita a escolha de atuação do contribuinte com o objetivo, expresso ou não, de preservar o meio ambiente, seja por meio de uma imposição ou de uma isenção, seja por meio da destinação do produto arrecadado com tal imposição, consistirá numa norma tributária indutora ambiental. Esta norma tributária poderá estar presente, portanto, na previsão de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsórios e contribuições especiais, respeitadas as características inerentes a cada uma dessas espécies tributárias, bem como o princípio da capacidade contributiva, nos termos adotados no capítulo segundo.

É o caso da taxa de preservação ambiental acima abordada, constituída por normas tributárias indutoras cujo objetivo de preservação as classifica como ambiental. Tais normas permitem que o particular realize uma escolha, qual seja, visitar ou não o território protegido, realizando assim o fato gerador da taxa respectiva. Pela perspectiva ambiental, o cenário ideal seria a ausência ou a diminuta presença de atividades de cunho econômico no arquipélago, diante do risco de poluição e desmatamento para construções. Entretanto, ao invés de optar pela

proibição total, o Estado instituiu a referida norma tributária, a qual representa o aumento do custo da visitação e uma conseqüente diminuição do patrimônio e da satisfação econômica do sujeito passivo, que passa a ser considerada por este quando da escolha entre visitar ou não, bem como, no caso afirmativo, a determinar o tempo de permanência.

Por um lado, se a opção do Estado é a instituição de uma norma tributária indutora ambiental e não a proibição de acesso à ilha, a taxa deve ser de maneira tal a não impedir a realização das atividades do sujeito passivo que realiza o fato gerador. Em outros termos, o acesso deve ser então permitido, mas o tributo respectivo deve respeitar a capacidade contributiva do contribuinte, nos termos antes abordados. Por outro lado, não pode ser tão ínfima, a passo de não trazer uma significativa diminuição econômica do patrimônio do sujeito passivo, sob pena de não chegar a representar um fator de escolha a ser considerado por este último. Neste mesmo sentido:

Utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não mais é visto como alguém que gera danos, mas como alguém que “paga a conta” e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao ambiente, além da própria perda da consciência ambiental (SCHOUERI, 2005b).

Este é o problema da determinação da capacidade contributiva das taxas instituídas por normas tributárias indutoras ambientais, as quais, por serem relativas ao exercício do poder de polícia da Administração Pública, ou pela utilização, ainda que potencial, de um serviço público específico e divisível, tem o valor determinado em relação à atividade administrativa e, em regra, não compreende distinções em relação à situação econômica do sujeito passivo.

Sobre isso, “as taxas são cobradas de acordo com o princípio do custo/benefício porque à prestação de serviços públicos deve corresponder a remuneração equivalente, isto é, cada cidadão dependerá a título de pagamento de serviços específicos e divisíveis uma soma de dinheiro equivalente ao seu custo para a Administração e ao benefício público que receber” (TORRES, 2010, p. 98). No caso ora analisado, todos, independentemente da situação econômica gozada, estão sujeitos à tal taxa de visitação, o que pode representar para uns um encargo maior do que para outros.

Ainda assim, a capacidade contributiva deve ser respeitada e, diante da instituição de uma taxa e não de uma proibição, o custo relativo àquela para os que se dispõem a realizar o fato gerador não pode se distanciar dos custos totais, sob pena de confisco²³⁸. Nesse sentido:

Seria, portanto, totalmente impróprio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados. Quando o objetivo seja sancionar, o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar; mas nunca o tributo. Isso não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente, mas não como sanção. A tributação ambientalmente orientada haverá de respeitar a estrutura e regras próprias do tributo (que, repita-se, jamais pode caracterizar sanção) (FERRAZ, 2005, p. 341).

Nesse âmbito é importante observar que a utilização, pelo Estado, desta medida tributária para preservação ambiental pode ter como consequência a restrição de acesso apenas para os quais a taxa, de fato, represente uma diminuição patrimonial significativa, pois, para os demais, a taxa não representará qualquer tipo de limitação. Há, com isso, um tipo de preservação ambiental socialmente seletiva.

Além disso, especificamente no caso da norma tributária indutora ambiental, é necessário ter em mente que os esforços são direcionados para preservação de um bem de uso comum do povo, que é o meio ambiente, como visto desde o início deste capítulo. Isso significa dizer que, enquanto um bem de uso comum do povo, o meio ambiente deve ter o acesso permitido livremente a todos os indivíduos. Nesse sentido:

Bens de uso comum do povo ou do domínio público: como exemplifica a própria lei, são os mares, praias, rios, estradas, ruas e praças. [...] No uso comum do povo, os usuários são anônimos, indeterminados, e os bens utilizados o são por todos os membros da coletividade – *uti universi* – razão pela qual ninguém tem direito ao uso exclusivo ou a privilégios na utilização do bem: o direito de cada indivíduo limita-se à igualdade com os demais na fruição do bem ou no suportar os ônus dele resultantes (MEIRELLES, 2009, p. 527).

Ademais, o meio ambiente consiste num direito difuso²³⁹ e, por tal razão, detém características como a indivisibilidade, a transindividualidade e a indeterminação na titularidade. A respeito disso:

Os interesses difusos se apresentam fundamentalmente diferentes dos demais, sejam individuais ou transindividuais coletivos. Representam, caracteristicamente, interesses de fruição comum, apresentando um aprofundamento maximizado da

²³⁸ A respeito disso determina a Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.

²³⁹ Este é o entendimento da jurisprudência: “[...] o meio ambiente é um bem de natureza difusa, pertence a uma coletividade indeterminada de pessoas [...]” (RE 575036, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 01/02/2012, publicado em DJe-028 DIVULG 08/02/2012 PUBLIC 09/02/2012). A definição de direito difuso se encontra na Lei 8.078/90: “Art. 81. [...] Parágrafo único. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de: I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato; [...]”.

conflituosidade, uma intensificação, pois referem questões que implicam definições acerca de aspectos estruturais de organização social, o que implica uma politização profunda de seus conteúdos (MORAIS, 2005, p. 610-611).

Assim, por ser um bem de natureza difusa, não é possível a apropriação do meio ambiente exclusivamente por um indivíduo, eis que aquele é detido por toda a coletividade, da mesma forma que também não é possível identificar todas as pessoas que são prejudicadas quando o meio ambiente sofre algum tipo de dano, já que este é imprescindível para a sobrevivência da própria espécie humana.

Desta maneira, além da necessidade de respeito às características do meio ambiente como um bem público, mormente no tocante às questões de acesso de todos a este, por exemplo, impende observar que este bem público é, acima de tudo, essencial para a vida. Por este motivo, a necessidade de manutenção do meio ambiente para a sobrevivência da espécie humana torna inadequada a utilização de ferramentas sem efeito pelo Poder Público.

Em outros termos, não pode o dever do Poder Público de preservar o meio ambiente depender de instrumentos incertos quanto aos resultados a serem alcançados, pelas características inerentes e próprias deste bem acima referidas. O acompanhamento da norma tributária indutora ambiental é especialmente em razão disso necessário. Não se trata aqui de uma intervenção estatal por meio de tributos em questões marcadamente privadas, mas numa questão que, além de pública, é indispensável para a vida. Merece, por isso, constante observação.

Neste trabalho, uma análise mais aprofundada de casos concretos sobre o tema se limitará àqueles relacionados à energia, como explicitado na introdução. Os comentários a respeito da taxa ambiental, no entanto, podem aqui ilustrar um fato também cabível às pessoas jurídicas, qual seja, a preservação ambiental economicamente seletiva. Nesse caso, a norma tributária indutora ambiental representa apenas uma diminuição patrimonial significativa para aquelas empresas que, relativamente, encontrem-se numa situação econômica desfavorável, e, com isso deixam de realizar o fato gerador.

Para as outras, menos numerosas e economicamente mais fortes, um tributo com tais características representa nada mais do que um custo estabelecido pelo Estado para realização de atividade econômica naquele ambiente e que deve ser, portanto internalizado. Nesse caso, o fato gerador não deixará de ser realizado e com isso, o objetivo de preservação ambiental não poderá ser plenamente alcançado por estas vias, ao menos não de forma uniforme entre todos os contribuintes.

Ademais, pode a norma tributária indutora ambiental prejudicar a concorrência entre os sujeitos que atuam no mercado. Por tal razão é imprescindível a constante observação, caso a caso, quanto ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva, mesmo em questões ambientais. Também nesse sentido:

A concessão de benefícios fiscais como instrumento de política econômico-social, ou seja, com fins extrafiscais, é legitimada constitucionalmente, mas não pode se dar de forma abusiva e servir ao favorecimento de interesses econômicos ou ideológicos de grupos de pressão que exerçam influência ou pertençam às classes dirigentes, sob pena de comprometerem a justiça fiscal. Seu manejo há de se dar de forma extraordinariamente prudente, considerando sua indispensabilidade, e deve ser coordenado com outras disposições de política fiscal que tendam a restabelecer a equitativa distribuição da carga tributária, visando a atender sua compatibilização com os princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade (RIBAS, 2005, p. 691).

As normas tributárias diretivas ambientais são, assim, constitucionalmente permitidas no ordenamento jurídico brasileiro. Deve, no entanto, ser voltada especial atenção a tal instrumento, diante das particularidades e dificuldades aqui apontadas, relativas a esse ordenamento. Antes do estudo de caso brasileiro, no entanto, será analisada a configuração deste objeto no ordenamento jurídico alemão, para fins de realização do estudo comparativo.

Este método, somado à observação das premissas estabelecidas ao longo deste capítulo, facilitam não apenas a análise do objeto em estudo, mas permite um melhor acompanhamento e uma avaliação mais abrangente dos instrumentos brasileiros desenvolvidos e a serem futuramente desenvolvidos pelo direito tributário para a preservação do meio ambiente. Nesse sentido é que serão apontados, no próximo capítulo, as premissas do ordenamento jurídico alemão para uma tributação da energia com objetivos ambientais.

4. A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA AMBIENTAL NA ALEMANHA

4.1 Diretrizes constitucionais para uma norma indutora alemã

4.1.1 Contexto histórico do constitucionalismo alemão

A história de um Estado reflete e é refletida na política que nele é exercida, e ambos os aspectos são relevantes na construção, tempo a tempo, do ordenamento jurídico deste. No caso da Alemanha, é necessário observar, mesmo que brevemente, como certos acontecimentos históricos, acontecimentos estes, estranhos à realidade brasileira, determinaram a hoje chamada Lei Fundamental Alemã. A partir disso, poderão ser melhor entendidas as particularidades da intervenção do Estado pela tributação indutora naquele lugar.

Inicialmente é oportuno manter em mente que a formação do Estado alemão se deu de modo bastante diferente do processo que sucedeu à colonização no Brasil. O território que hoje ocupa a Alemanha era formado por diversos grupos ou tribos germânicas (*deutschen Stämme*), estabelecidas após o enfraquecimento do Império Romano. Cada tribo detinha características próprias, não apenas de organização jurídico-política, mas também quanto a outros aspectos, inclusive à língua falada²⁴⁰, por exemplo.

Mesmo com as sucessivas junções e desmembramentos dos reinos que ao longo dos séculos se constituíram naquele território, e até mesmo após a formação do Sacro Império Romano Germânico, que durou do Séc. VIII até o início do Séc. XIX, ainda não se podia falar propriamente em constituições. O que existia até então eram tipos de contrato a estipular regras sobre cada âmbito que naquela determinada oportunidade necessitasse de uma regulamentação, a exemplo do que representou para a Inglaterra a Carta Magna, em 1215. Apenas no decorrer do Séc. XVIII pode-se falar em constituições, mais próximas às que hoje são assim conhecidas, como foi a Constituição da Bavária, de 1808, e da Constituição de Frankfurt, em 1810. A respeito disso:

A grande ruptura no desenvolvimento da constituição trouxe primeiro a renúncia à ideia de contrato e a criação de um novo significado de constituição: o fenômeno de uma lei fundamental estatal na forma de uma única constituição jurídica escrita e

²⁴⁰ Resquícios desta diferença linguística são observáveis até hoje com a existência de inúmeros dialetos nas cidades e até mesmo em pequenas vilas na Alemanha, que em muito se distinguem do atual alemão oficialmente falado naquele país.

orientada em princípios, originada a partir de entendimentos teóricos e científicos e concretizada na implementação de normas por meio de poderes políticos constitucionais. Esta noção moderna de constituição surgiu inicialmente no último quarto do Séc. XVIII (STERN, Klaus, 1984, p. 63)²⁴¹.

Somente após a derrota de Napoleão, fato que se deu na Batalha das Nações em Leipzig, em 1813, pode-se falar no início de uma constitucionalização alemã. Muitas foram as tentativas de unificação, entretanto, antes da promulgação de uma constituição nestes termos. Até mesmo a Constituição de 1849, conhecida como *Paulskirchenverfassung*, apesar de publicada, foi naquela ocasião impedida de vigorar por imposição do imperador da Prússia (WILLOWEIT, 2005, p. 308; STERN, 1984, p. 67-68).

A unificação alemã só veio a ocorrer com Otto von Bismarck em 1871, após o fim da Guerra Franco Prussiana (1870-1871). Junto à unificação veio a Constituição do Império Alemão de 1871²⁴² (*Verfassung des Deutschen Reiches von 16. April 1871*), conhecida por finalmente solucionar a demanda alemã por uma constituição (WILLOWEIT, 2005, p. 337). Tal constituição abordava principalmente “[...] o sujeitamento das terras alemãs do sul, a assim chamada reserva de direito quanto a determinados tributos, quanto à sistematização das ferrovias, quanto aos correios”²⁴³ (STERN, 1984, p. 76-77).

Esta constituição ficou em vigor até 1919, ano do início da República de Weimar e da correspondente constituição (*Weimarer Reichsverfassung*). A respeito dessa passagem da Alemanha de monarquia à república, é afirmado que: “a República de Weimar foi amplamente determinada durante o curto tempo de sua existência pelas circunstâncias da sua formação [...]. Duas etapas são diferenciadas entre si: o incidente da desilusão militar com o início da ordem de cessar fogo e a política constitucional diante da derrota e do fim da primeira guerra”²⁴⁴ (WILLOWEIT, 2005, p. 356). A referida constituição entrou em vigor, assim, num momento

²⁴¹ Do original: “Den großen Einschnitt in die Verfassungsentwicklung brachte erst die Abkehr von der Vertragsvorstellung und die Hervorbringung eines neuen Verfassungsbegriffs: Das Phänomen eines Staatsgrundgesetzes in der Form einer einzigen geschriebenen, an Prinzipien orientierten Rechtsverfassung, hervorgegangen aus wissenschaftlich-theoretischen Erkenntnissen und verwirklicht in der Normsetzung durch verfassunggebende politische Mächte. Dieser Moderne Verfassungsbegriff entstand erst im letzten Viertel des 18. Jahrhunderts.”

²⁴² Este império ficou conhecido como Segundo Império Alemão, em consideração ao Primeiro Império Alemão, ou Sacro Império Romano Germânico acima citado.

²⁴³ Do original: “Vorbehalte der Süddeutschen Länder, ihre sog. Reservatrechte auf dem Gebiet Bestimmter Steuer, des Eisenbahnwesens, des Postwesens”.

²⁴⁴ Do original: “Die Weimarer Republik blieb in der kurzen Zeit ihrer Existenz weitgehend bestimmt von den Umständen ihrer Entstehung [...]. Zwei Stadien sind dabei zu unterscheiden: das Vorfeld der militärischen Desillusionierung mit den beginnenden Waffenstillstandssondierungen und die Verfassungspolitik im Angesicht der Niederlage und des Kriegsendes.”

de desapontamento político interno na Alemanha diante das imposições do Pacto de Versalhes, dentre elas, o dever de indenização e a perda de parte do território e colônias.

Para além da necessidade de adequação ao pacto, a Constituição de Weimar é reconhecida²⁴⁵ pelos avanços no campo dos direitos sociais²⁴⁶, juntamente com a Constituição Mexicana de 1917. No entanto, estipulações da Constituição de Weimar permitiram também a ascensão de Hitler ao poder, como se pode observar abaixo:

Na República de Weimar, quem ocupava a presidência dispunha de meios ditatoriais para governar. O presidente do Reich nomeava, por exemplo, entre outros, o chanceler do Reich, tendo também poderes para destituí-lo quando quisesse. Através dos artigos 25 e 48, o presidente podia até mesmo dissolver o Parlamento, convocar as Forças Armadas, baixar decretos emergenciais e influir nos direitos fundamentais dos cidadãos. Esse excesso de poderes nas mãos do presidente havia sido uma decisão consciente, uma vez que não se confiava realmente nos cidadãos e nos parlamentares. A democracia, naquele momento, era algo novo para o país (SCHAUM, 2009, p. 1).

Assim, ao proferir o próprio juramento, o líder nazista prometeu que “o seu partido apenas queria lutar ‘por meios constitucionais’ para ‘verter o Estado na forma que correspondesse aos nossos pensamentos’²⁴⁷” (WILLOWEIT, 2005, p. 385). Com isso pode ser afirmado, ainda que apenas formalmente, que a Constituição de Weimar permaneceu em vigor até 1949, com a promulgação da Lei Fundamental Alemã, cuja importância demanda um tópico específico, a seguir.

4.1.2 A Lei Fundamental Alemã

²⁴⁵ Sobre isso: “[...] a mais célebre destas novas Constituições, que influenciou as elaboradas posteriormente, foi a Constituição de Weimar, de 1919” (BERCOVICI, 2005, p. 14).

²⁴⁶ A título de exemplo: “Entre os direitos de segunda dimensão - que conferem o caráter social à Constituição de Weimar, devem-se destacar as seguintes garantias: proteção e assistência à maternidade (art. 119, § 2º e 161); direito à educação da prole (art. 120); proteção moral, espiritual e corporal à juventude (art. 122); direito à pensão para família em caso de falecimento e direito à aposentadoria, em tema de servidor público (art. 129); direito ao ensino de arte e ciência (art. 142); ensino obrigatório, público e gratuito (art. 145); gratuidade do material escolar (art. 145); direito a “bolsa estudos”, ou seja, à “adequada subvenção aos pais dos alunos considerados aptos para seguir os estudos secundários e superiores, a fim de que possam cobrir a despesa, especialmente de educação, até o término de seus estudos” (art. 146, § 2º); função social da propriedade; desapropriação de terras, mediante indenização, para satisfação do bem comum (art. 153, § 1o); direito a uma habitação sadia (art. 155); direito ao trabalho (art. 157 e art. 162); proteção ao direito autoral do inventor e do artista (art. 158); proteção à maternidade, à velhice, às debilidades e aos acasos da vida, mediante sistema de seguros, com a direta colaboração dos segurados (art. 161 – previdência social); direito da classe operária a “um mínimo geral de direitos sociais” (art. 162); seguro-desemprego (art. 163, § 1º) e direito à participação, mediante Conselhos – Conselhos Operários e Conselhos Econômicos, no ajuste das condições de trabalho e do salário e no total desenvolvimento econômico das forças produtivas, inclusive mediante apresentação de projeto de lei (art. 165)” (PINHEIRO, 2006, p. 116-117).

²⁴⁷ Do original: “[...] seine Partei wolle nur „auf... verfassungsmäßigem Wege“ dafür kämpfen, „den Staat in die Form zu gießen, die unseren Gedanken entspricht“.

a) Marco histórico da Lei Fundamental Alemã

A Alemanha se encontrava destruída após a Segunda Guerra Mundial e foi dividida em duas partes, a República Federal da Alemanha (*Bundesrepublik Deutschland*), mais conhecida no Brasil como Alemanha Ocidental, e a República Democrática da Alemanha (*Deutsche Demokratische Republik*), Alemanha Oriental, portanto. Esta rigorosa separação representou o desenvolvimento diferenciado de práticas político-econômicas por cada uma dessas duas partes durante várias décadas, fato que marcou profundamente a história deste país e cujas consequências ainda podem ser percebidas. A respeito disso:

Uma nação com sentimento de culpa numa casa destruída. Um oeste prosperando rapidamente, um leste oprimido pelo poder soviético. Ambas as partes se arrumaram, com ritmos distintos, constroem seus próprios ordenamentos estatais, proporcionam-se constituições, vivem separados. Um lado agarra-se na reunificação, o outro acentua gradualmente a duplicação da legislação e repudia cada vez mais a nação comum. No fim colapsa a República Democrática da Alemanha, há a reunificação, inicialmente apoiada por um enorme sentimento de felicidade. A partir de então, o país chega à “posição normal”, tem e pratica uma Constituição livre, democrática, de Estado de Direito e Social²⁴⁸ (STOLLEIS, 2012, p. 15).

Assim, do fim da guerra em 1945 até 1949²⁴⁹ foram desenvolvidas em cada uma dessas duas partes, com limitações impostas pelos aliados, as respectivas constituições. A República Democrática da Alemanha teve até 1990, data da unificação dos dois Estados alemães, além da Constituição de 1949, a Constituição de 1968, que foi modificada pela Lei de Alteração da Constituição (*Verfassungsänderungsgesetz*), ainda em 1974.

Tais constituições fundamentavam o ordenamento jurídico daquela sociedade a partir de prerrogativas do sistema soviético²⁵⁰, todavia encontravam-se no texto influências tanto da

²⁴⁸ Do original: “Eine schuldbeladene Nation in einem zerstörten Haus. Ein rasch prosperierender Westen, ein von der Sowjetmacht niedergedrückter Osten. Beide Teile richten sich auf, unterschiedlich schnell, bauen ihre eigene staatliche Ordnung, geben sich Verfassungen, leben sich auseinander. Die eine Seite hält an der Wiedervereinigung fest, die andere akzentuiert schrittweise die doppelte Staatlichkeit und verleugnet zunehmend die gemeinsame Nation. Am Ende kollabiert die DDR, die Wiedervereinigung ist da, zunächst getragen von einem überwältigen Glücksgefühl. Von da an ist die Nation in der „Normallage“ angekommen, sie hat und praktiziert eine freiheitliche, demokratische, rechts- und sozialstaatliche Verfassung.”

²⁴⁹ Sobre isso: “No dia primeiro de setembro de 1948 reuniu-se o Conselho Parlamentar em solicitação dos três governos militares da força de ocupação ocidental, tendo em mente o objetivo de construir um fundamento livre e seguro para o novo Estado – uma constituição para a nova Alemanha. Mas essa nova Alemanha objetivada tinha que suportar a divisão entre leste e oeste, ao qual deveria finalmente durar mais de 40 anos e que certamente dificultou muito o trabalho do Conselho Parlamentar” (KOLLE, 2009, p.7). Do original: “Am 1. September 1948 trat der Parlamentarische Rat im Auftrag der drei Militärgouverneure der westlichen Besatzungsmächte zusammen, mit dem Ziel vor Augen, dem zukünftigen neuen Staat ein sicheres und freiheitliches Fundament zu erbauen – eine Verfassung für das neue Deutschland. Doch dieses anvisierte neue Deutschland hatte unter der Teilung in Ost und West zu leiden, die letztlich mehr als 40 Jahre andauern sollte und dem parlamentarischen Rat die Arbeit freilich sehr erschwerte”.

²⁵⁰ Nesse âmbito havia, por exemplo, ausência de garantia dos direitos humanos pelo Estado (WILLOWEIT, 2005, p. 431).

Constituição de Weimar, como do Direito Soviético, como se pode observar na Constituição de Pankow, que foi a promulgada em 1949. Nesse caso houve, de um lado, a adoção de vários artigos da Constituição de Weimar, principalmente no tocante à administração da República e, por outro lado, influência da União Soviética em questões econômicas, tais como adoção do “princípio da planificação da economia” (*Prinzip der Wirtschaftsplanung*) (RIEDAL, 1973, p. 222-223).

Já na República Federal da Alemanha, ao invés de uma “constituição”, foi promulgada em 23 de maio de 1949 a chamada Lei Fundamental (*Grundgesetz*). A opção por este nome representou o caráter inicialmente provisório desta lei, fato que refletia o desejo de uma futura reunificação da Alemanha. Nesse sentido:

A divisão da Alemanha não devia ser intensificada ou perpetuada por obra da constituição. Diante desta situação, foi pensado inicialmente apenas num estatuto de organização mais sucinto possível, e não numa “constituição completa” [...]. Ao invés disso, a constituição inicialmente pensada como provisória foi, na realidade, mostrando-se cada vez mais como um ordenamento permanente e, com isso, mostrando-se também como “constituição” nesse sentido. A diversidade de terminologia, por isso, não representa nenhuma diferença significativa para esta descrição do objeto, de modo que não há quanto a isso qualquer entrave para que a Lei Fundamental seja entendida como “Constituição”²⁵¹ (HESSE, 1999, p. 34-35).

Assim, mesmo com a reunificação da Alemanha, evento de suma importância neste país²⁵², foram apenas realizadas modificações na Lei Fundamental Alemã²⁵³, ao invés da entrada em vigor de outra constituição. Houve primazia, portanto, em oposição à alternativa prevista no art. 146²⁵⁴, pela retirada do artigo 23 da Lei Fundamental Alemã, cujo texto previa: “esta Lei Fundamental é válida inicialmente na área das regiões dos Estados Federados: Bade,

²⁵¹ Do original: “Die Teilung Deutschlands sollte durch das Verfassungswerk nicht vertieft oder perpetuiert werden. Angesichts dieser Lage war zunächst nur an ein möglichst knappes Organisationsstatut, nicht an eine „Vollverfassung“ gedacht [...]. Tatsächlich hat sich indessen das zunächst nur als Provisorium gedachte Grundgesetz mehr und mehr als dauerhafte Ordnung und daher auch in diesem Sinne als „Verfassung“ erwiesen. Die Unterschiedlichkeit der Terminologie begründet daher keine für diese Darstellung wesentlichen Unterschied in der Sache, so daß insoweit kein Hindernis besteht, das Grundgesetz als „Verfassung“ zu verstehen.”

²⁵² A respeito da reunificação: “O colapso da República Democrática da Alemanha e a reunificação com a Alemanha Ocidental foi o processo histórico mais importante desde o fim do estado nacional-socialista em 1945” (STOLLEIS, 2012, p. 645). Do original: “Der Zusammenbruch der DDR und die Wiedervereinigung mit Westdeutschland war der historisch wichtigste Vorgang seit dem Ende des NS-Staates 1945.”

²⁵³ Sobre isso: “Pelos mudanças constitucionais a partir de 1949, foi [...] quase exclusivamente o princípio federal que levou ao comprometimento a respeito da crescente carência de aprovação por parte do Conselho Federal”. Do original: “Bei den Verfassungsänderungen seit 1949 war es [...] nahezu ausschließlich das bundesstaatliche Prinzip, das zu Festschreibungen führte, etwa hinsichtlich vermehrter Zustimmungsbedürftigkeiten seitens des Bundesrates” (STERN, 1984, p. 77).

²⁵⁴ Eis o texto do art. 146 da Lei Fundamental Alemã: “Esta Lei Fundamental, que depois da conclusão da união e da liberdade da Alemanha é válida para todo o povo alemão, perde sua validade no dia em que uma constituição que tenha sido decidida por livre escolha pelo povo alemão entre em vigor.” Do original: “Dieses Grundgesetz, das nach Vollendung der Einheit und Freiheit Deutschlands für das gesamte deutsche Volk gilt, verliert seine Gültigkeit an dem Tage, an dem eine Verfassung in Kraft tritt, die von dem deutschen Volke in freier Entscheidung beschlossen worden ist”.

Baviera, Bremen, Grande Berlin, Hamburgo, Hesse, Baixa Saxônia, Renânia do Norte-Vestefália, Renânia Palatinado, Eslésvico-Holsácia, Bade-Vurtemberg e Bade-Hohenzollern. Em outras partes da Alemanha entra em vigor após a sua adesão”²⁵⁵, fato que se deu finalmente em 1990.

A partir de então a Lei Fundamental Alemã de 1949 passou a vigorar em todo o território unificado. Mais à frente o referido art. 23 será novamente abordado, ao ser tratado o significado da União Europeia para a Alemanha. Antes disso, no entanto, necessário se faz tecer algumas sucintas considerações a respeito da atual configuração desta Lei Fundamental, para, em seguida, ser abordado o sistema tributário que nela se fundamenta.

b) Características gerais da Lei Fundamental Alemã

A Lei Fundamental Alemã contém cerca de 190 artigos, sendo o último artigo aquele que se refere à duração lei, conforme acima citado, mais cinco artigos da Constituição de Weimar que continuam em vigor, de acordo com a determinação do art. 140²⁵⁶. É organizada pelos seguintes capítulos: os Direitos Fundamentais, União e Estados, Parlamento Federal, Conselho Federal e Comissão Mista, Presidente da República Federal, Governo Federal, Competência Legislativa Federal, Executivo e Administração Pública Federal, Exercício comum e cooperação da Administração Pública, Judiciário, Fazenda Pública, Finanças, Defesa e as regras de transição e disposições finais²⁵⁷.

Uma consideração do conteúdo proposto nos capítulos da Lei Fundamental Alemã já permite observar que esta, em relação à Constituição Federal da República Federativa do Brasil é mais sucinta. A respeito disso:

²⁵⁵ Do original: “Dieses Grundgesetz gilt zunächst im Gebiete der Länder Baden, Bayern, Bremen, Groß-Berlin, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein, Württemberg-Baden und Württemberg-Hohenzollern. In anderen Teilen Deutschlands ist es nach deren Beitritt in Kraft zu setzen.”

²⁵⁶ Prevê o art. 140 da Lei Fundamental Alemã: “As disposições dos artigos 136, 137, 138, 139 e 141 da Constituição alemã de 11 de agosto de 1919 são componentes desta Lei Fundamental”. Do original: “Die Bestimmungen der Artikeln 136, 137, 138, 139 und 141 der deutschen Verfassung vom 11. August 1919 sind Bestandteil dieses Grundgesetzes”.

²⁵⁷ Livre tradução para os seguintes capítulos da Lei Fundamental Alemã: I. *Die Grundrechte*, II. *Der Bund und die Länder*, III. *Der Bundestag*, IV. *Der Bundesrat*, IVa. *Gemeinsamer Ausschuss*, V. *Der Bundespräsident*, VI. *Die Bundesregierung*, VII. *Die Gesetzgebung des Bundes*, VIII. *Die Ausführung der Bundesgesetze und die Bundesverwaltung*, VIIIa. *Gemeinschaftsaufgaben, Verwaltungszusammenarbeit*, IX. *Rechtsprechung*, X. *Finanzwesen*, Xa. *Verteidigungsfall*, XI. *Übergangs- und Schlussbestimmungen*.

A Constituição Alemã é estruturada de forma diversa não apenas porque ela possui menos normas constitucionais expressas (e dispositivos constitucionais), mas também – e muito mais – porque suas normas são semanticamente mais abertas. A sua ordenação é igualmente distinta porque ela não prevê nenhuma hierarquia expressa entre as normas constitucionais, e a relação entre o Estado e o cidadão não é detalhadamente regulada (ÁVILA, 2010, p. 4).

Dessa maneira, temas como metodologia do ensino da disciplina História ou localização de um colégio federal²⁵⁸ não têm espaço na Lei Fundamental Alemã, que, por esta perspectiva, estabelece diretrizes mais gerais, portanto, em comparação com a Constituição brasileira. Ambos os textos, no entanto, retratam concretamente e à própria maneira a ideia que desde o Séc. XIX se desenvolveu sobre o significado de uma “constituição”. Para ilustrar uma, dentre as diversas concepções²⁵⁹ que podem ser apresentadas a respeito disso, a fim de analisar a Lei Fundamental Alemã, segue o trecho:

A constituição é a ordem jurídica básica da comunidade. Ela determina os princípios guiadores, segundo os quais a unidade política se forma e as funções estatais devem ser realizadas. Ela regulamenta o processo para superação de conflitos dentro da comunidade. Ela ordena a organização e o processo de formação da unidade e das ações estatais. Elas criam bases e designam fundamentos da ordem jurídica geral²⁶⁰ (HESSE, 1999, p. 10).

Nesse sentido também é a Lei Fundamental Alemã, apesar de deter outra denominação. Por exemplo, ao tratar dos direitos fundamentais no art. 1, prevê a proteção à dignidade da pessoa humana, à vida, à igualdade dos homens perante a lei, a liberdade de crença e de expressão, à família, à educação, bem como a liberdade de reunião, organização, movimentação e de escolha da profissão, assim como a proteção à moradia e à propriedade e o sigilo de telecomunicações, o direito ao asilo, dentre outros. Ainda no âmbito dos direitos fundamentais,

²⁵⁸ O exemplo foi utilizado para demonstrar a amplitude das previsões da Constituição Federal do Brasil, que determina: “Art. 242 [...] § 1º - O ensino da História do Brasil levará em conta as contribuições das diferentes culturas e etnias para a formação do povo brasileiro. § 2º - O Colégio Pedro II, localizado na cidade do Rio de Janeiro, será mantido na órbita federal.”

²⁵⁹ Outra concepção de constituição apresentada pela doutrina constitucional alemã: “Constituição é a suma de normas em regra de mais elevado alcance numa carta constitucional, que disciplinam a ordem do Estado no tocante à organização, forma e estrutura básicas, bem como estabelece a relação básica com seus cidadãos e em razão de certas emendas mais graves nos objetos assumidos. Este significado de constituição é formal: admissão numa carta constitucional, numa lei escrita especial e material, ou seja, orientada ao assunto, ao objeto. Também é normativa, pois são normas, nas quais as decisões do poder constitucional são estabelecidas” (STERN, 1984, p. 78). Do original: “Verfassung ist der Inbegriff von in der Regel in einer Verfassungsurkunde niedergelegten Rechtssätze höchsten Ranges, die die Ordnung des Staates hinsichtlich der grundlegenden Organisation, Form und Struktur regeln sowie das grundlegenden Verhältnis zu seinen Bürgern und bestimmte aus Gründen erschwerter Abänderbarkeit in diese übernommene Gegenstände festlegen. Dieser Verfassungsbegriff ist formell: Aufnahme in eine Verfassungsurkunde, in eine geschriebenes besonders Gesetz, und materiell, d.h. am Gegenstand, an der Materie orientiert. Er ist auch normativ; denn es sind Rechtssätze, in denen die Entscheidungen der Verfassunggebenden Gewalt festgelegt sind”.

²⁶⁰ Do original: “Die Verfassung ist die rechtliche *Grundordnung des Gemeinwesens*. Sie bestimmt die Leitprinzipie, nach denen politische Einheit sich bilden und staatliche Aufgaben wahrgenommen werden sollen. Sie regelt Verfahren der Bewältigung, von Konflikten innerhalb des Gemeinwesens. Sie ordnet die Organisation und das Verfahren politischer Einheitsbildung und staatlichen Wirkens. Sie schafft Grundlagen und normiert Grundzüge rechtlicher Gesamtordnung.”

prevê também que o abuso a alguns desses direitos, por atingir diretamente a Lei Fundamental, deve ser analisado pelo Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*).

Ao tratar da União e dos Estados Federados, a Lei Fundamental estabelece que a República Federal da Alemanha é um Estado federado social e democrático. A referência a república permanece apenas no nome, portanto. Estabelece, ainda, as diretrizes para as constituições estaduais. Neste segundo capítulo também é regulamentada a proteção ao meio ambiente, como será mais a frente especificado²⁶¹. Ademais, outros assuntos são neste ponto abordados, tais como o sistema de segurança coletivo e a expressa proibição de guerra de ataque (*Verbot des Angriffskrieges*), por exemplo.

Nos capítulos III, IV, IVa são determinadas regras gerais para as eleições e as funções do Parlamento e do Conselho Federal, bem como o trabalho deste entre si e, nos capítulos V e VI, as regras gerais para Presidência da República e para o Governo Federal, respectivamente. Este último é constituído pelo Chanceler e pelo Ministro Federal. Já nos capítulos VII, VIII e VIIIa são tratados, respectivamente, o processo legislativo federal, que será considerado mais à frente ao se tratar das leis ambientais na Alemanha, e do Poder Executivo, mais especificamente, quanto à execução de leis federais e a Administração Pública Federal.

Ao tratar do Poder Judiciário, determina: “a competência jurisdicional é conferida aos juízes; ela será exercida pelo Tribunal Constitucional, pelo Tribunal Federal previsto nesta Lei Fundamental e pelos juízes dos Estados Federados”²⁶² e especifica a função de cada um. Nesse âmbito traz alguns princípios guias do Direito Penal, como, por exemplo, a impossibilidade de aplicação de penalidade posterior ao fato ocorrido. Interessante para este trabalho são as estipulações do capítulo X, dedicado exclusivamente às Finanças Públicas e, por isso, será tratado em tópico específico.

Ao fim, nos demais capítulos, é abordada a defesa do território federal, bem como as regras de transição e disposições finais, dentre elas, por exemplo, a recuperação da cidadania alemã daqueles que a perderam por questões políticas, raciais ou religiosas durante a Segunda Guerra Mundial. Estas sucintas linhas sobre a Lei Fundamental Alemã não têm como objetivo exaurir todas as questões que podem ser nela levantadas. Isto não seria, ademais, o objetivo deste trabalho. A apresentação da lei em comento nestes breves termos serve apenas para

²⁶¹ 4.3.3.

²⁶² É o que prevê o art. 92 da Lei Fundamental Alemã, cujo texto original segue transcrito: “Die rechtsprechende Gewalt ist den Richtern anvertraut; sie wird durch das Bundesverfassungsgericht, durch die in diesem Grundgesetze vorgesehenen Bundesgerichte und durch die Gerichte der Länder ausgeübt”.

indicar a situação da sistematização tributária neste país. Para isso, no entanto, algumas observações também devem ser feitas a respeito da União Europeia.

c) A Lei Fundamental Alemã em face da União Europeia

Conforme acima assinalado, o art. 23 da Lei Fundamental Alemã foi retirado em 1990, durante a reunificação. Com isso esta lei passou a vigorar também no território da antiga República Democrática da Alemanha. No entanto, com a assinatura do Tratado de Maastricht ou Tratado da União Europeia em 1992, o qual entrou em vigor no dia 1/11/1993, novo texto foi acrescentado a este artigo, que passou com isso a regulamentar a participação da Alemanha na União Europeia.

Para o ordenamento jurídico, importante consequência é a primazia do direito da União Europeia sobre o direito dos Estados que dela participam, nos seguintes termos:

O direito da União Europeia tem preferência perante o direito nacional dos Estados integrantes. Essa preferência não é, entretanto, nenhuma preferência de validade, mas uma preferência de aplicação, ou seja, as normas do ordenamento jurídico nacional contrárias às do direito comunitário não são nulas, porém, numa situação com dimensão de direito europeu, elas são “apenas” deixadas de lado. Pela perspectiva do direito estatal, não há uma preferência absoluta, pois esta é impelida por limitações constitucionais. A preferência se aplica ilimitadamente em todo caso do direito “simples”, isto é, do direito nacional situado abaixo da constituição²⁶³ (SODAN/ZIEKOW, 2012, p.22).

Com isto foi definida no primeiro parágrafo do art. 23 da Lei Fundamental Alemã a atuação deste país no desenvolvimento da União Europeia em atenção aos princípios democráticos, sociais, federativos e de Estado de Direito. Por meio do mesmo dispositivo tornou-se possível a delegação²⁶⁴ pelo Conselho Federal de poderes soberanos da União. Nesse sentido, também está prevista no parágrafo seguinte a participação dos Estados Federados pela

²⁶³ Do original: “Das Recht der EU hat Vorrang vor dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten. Dieser Vorrang ist jedoch kein Geltungsvorrang, sondern ein Anwendungsvorrang, d.h. dem Unionsrecht widersprechende Normen der nationalen Rechtsordnung sind nicht nichtig, sondern sie werden bei einem Sachverhalt mit europarechtlicher Dimension “nur” außer Acht gelassen. Aus staatsrechtlicher Sicht ist es kein absoluter Vorrang, da er an verfassungsrechtliche Schranken stößt. Der Vorrang bezieht sich jedenfalls uneingeschränkt auf das “einfache”, d.h. unterhalb der Verfassung stehende nationale Recht.”

²⁶⁴ A utilização deste termo é criticada pela própria doutrina alemã, que esclarece: “disso deve o ‘ato de delegação’ ter a interpretação de que, pela lei da lei de integração do art. 23, I, 2, será atualizado como dispositivo constitucional [...]. Com isso não apenas será possível a validade imediata do direito comunitário na Alemanha, mas também a preferência deste sobre o direito nacional” (SACHS, 2009, p. 922). Do original: “Zutreffend wird der „Übertragungsakt“ dahingehend gedeutet, dass durch das Integrationsgesetz Art. 23 I 2 als Verfassungsbestimmung aktualisiert wird [...]. Damit wird nicht nur die unmittelbare Geltung des Gemeinschaftsrechts in Deutschland ermöglicht, sondern auch dessen Vorrang vor nationalen Recht.”

atuação do Parlamento Federal e por meio do Conselho Federal, sendo dever do Governo Federal mantê-los informados.

Esta ampla participação do Poder Legislativo nos atos da União Europeia se justifica pela preferência que as normas comunitárias exercerão no ordenamento jurídico alemão, conforme acima apontado. Isso tudo em respeito ao princípio da democracia, que assim:

[...] requer a participação do Parlamento nacional nos processos de decisão da União Europeia. Também os interesses dos Estados Federados e, com isso, o princípio federativo, são levados para os projetos de lei. Formam a contrapartida institucional a Comissão Europeia no Parlamento Federal e a Câmara Europeia no Conselho Federal (JARASS/PIEROTH, 2009, p. 569)²⁶⁵.

Em razão disso, o terceiro parágrafo do art. 23 da Lei Fundamental Alemã prevê a oportunidade de tomada de posição do Parlamento Federal nas audiências da União Europeia e a consideração dessa posição pelo Governo Federal, de acordo com a lei infraconstitucional. Já o parágrafo seguinte prevê a participação do Conselho Federal no processo de decisão da União, desde que este último tenha competência para tal matéria internamente, ou que essa matéria seja de competência estadual.

Os próximos dispositivos deste artigo tratam da participação da União em matéria que seja de interesse dos Estados Federados, mas de competência desta, inclusive em casos relativos à constituição estadual e à estrutura de procedimentos administrativos, quando considerados relevantes. Nesse caso, o Governo Federal deve ouvir a posição do Conselho Federal. Interessante é observar que, se em algum desses casos acima abordados resultar em aumento das despesas ou diminuição das receitas para a União, será necessária a aprovação pelo Governo Federal. O mesmo se diga em relação a matérias que tratem de educação escolar, cultura ou radiodifusão. Nesses casos, mesmo que seja competência estadual, o art. 23 da Lei Fundamental prevê a participação da União.

Estes dispositivos deixam claro que a relação entre os membros da União Europeia não é uma relação comum de Direito Público, mas traz grandes transformações ao ordenamento jurídico alemão²⁶⁶. Este traço deve ser, portanto, levado em consideração ao se analisar a conformação tributária na Lei Fundamental Alemã, o que será realizado nas próximas linhas.

²⁶⁵ Do original: “[...] eine Beteiligung des nationalen Parlaments an Entscheidungsprozessen der EU verlangt. Zudem wird den Interessen der Länder und damit dem Bundesstaatsprinzip Rechnung getragen. Das organisationsrechtliche Gegenstück bilden der Europaausschuss im Bundestag und die Europakammer im Bundesrat.”

²⁶⁶ A respeito disso: “Direito comunitário na Alemanha é, por isso, não como um direito público internacional transformado, elemento do direito federal, mas sim um complexo jurídico autônomo de modo próprio, cujo fundamento de validade da sua origem é o poder comunitário público, que sem dúvida sobressai do direito nacional [...]” (HESSE, 1999, p. 45-46). Do original: “Gemeinschaftsrecht ist daher in der Bundesrepublik nicht, wie

4.1.3 A Constituição Financeira Alemã

É premissa elementar do ordenamento jurídico originado na tradição romano-germânica a fundamentação numa constituição, na qual estejam determinadas as diretrizes a serem obedecidas pelos legisladores ao elaborarem novas normas, bem como sejam estabelecidas as premissas que possibilitarão a recepção de normas mais antigas, se for o caso. Especificamente no âmbito do direito tributário, por exemplo, foi anteriormente apontada a opção feita na Constituição Federal brasileira por um capítulo onde se encontram especificadas diversas normas e princípios a serem seguidos na instituição e arrecadação dos tributos, o chamado Sistema Tributário Nacional.

Por outro lado, a Lei Fundamental Alemã, conforme indicado na primeira parte deste capítulo, não possui uma sistematização tão abrangente neste quesito, tal como a Constituição Federal do Brasil. Não há, por exemplo, um capítulo dedicado apenas à regulamentação dos tributos, com a estipulação de normas e princípios próprios. O que existe, ao lado de normas esparsas nesse texto, é um capítulo voltado às finanças em geral, intitulado “*Das Finanzwesen*”. A respeito desse capítulo:

O capítulo X da lei fundamental é o único capítulo da constituição que é exclusivamente dedicado a um âmbito específico das atividades estatais. Enquanto a estrutura das partes da organização está usualmente ligada de forma preferencial a órgãos – capítulos III-IV – ou a funções – capítulos VII-IX, viu-se aqui o conselho parlamentar determinado a realizar um sumário de um objeto, mais precisamente sem consideração às funções em questão ou aos órgãos competentes. Este desvio da outra sistemática não é inteiramente sem precedentes ou sem razão legítima²⁶⁷ (STERN, 1980, p. 1049).

Apesar de ser o único capítulo a tratar em específico de uma das várias atividades do Estado Alemão, o capítulo X da Lei Fundamental Alemã não estabelece completamente a base para fundamentação do direito tributário, sendo esta muitas vezes construída pela doutrina especializada, em atenção a outros dispositivos e à jurisprudência. Assim, por exemplo,

transformiertes Völkerrecht, Bestandteil des Bundesrechts, sondern ein selbständiger Rechtskomplex eigener Art, dessen Geltungsgrund seine Herkunft aus der öffentlichen Gemeinschaftsgewalt ist, der freilich insoweit in das nationale Recht hineinragt [...]”.

²⁶⁷ Do original: “Der Abschnitt X des Grundgesetzes ist der einzige Abschnitt der Verfassung, der ausschließlich einem bestimmten Bereich staatlichen Handelns gewidmet ist. Während im Übrigen die Gliederung des organisatorischen Teils vorzugsweise an Organe – Abschnitte III-IV – oder an Funktionen – Abschnitte VII-IX – anknüpft, sah sich der Parlamentarische Rat hier veranlaßt, eine gegenständliche Zusammenfassung vorzunehmen, und zwar ohne Rücksicht auf die in Rede stehenden Funktionen oder die zuständigen Organe. Diese Abweichung von der sonstigen Systematik ist weder ganz ohne Vorbild noch ohne berechtigten Grund.”

princípios tributários considerados basilares no Brasil, tais como o da capacidade contributiva, não se encontram expressamente previstos na Lei Fundamental Alemã²⁶⁸. A atividade doutrinária é diferenciada, assim. Enquanto no Brasil parte-se muitas vezes de uma interpretação do dispositivo constitucional para as concatenações da referida previsão, na Alemanha a doutrina se empenha em inicialmente determinar tais princípios por meio de dispositivos outros que estejam previstos, seja na Lei Fundamental, seja na legislação especializada.

Esta é uma das razões pelas quais se clama por uma reforma tributária na Alemanha²⁶⁹, neste âmbito, especificamente, pelo asseguramento mais claro de certos direitos e deveres no próprio texto constitucional. Uma possível explicação para esta ausência de previsão é dada pela consideração do contexto no qual a Lei Fundamental Alemã foi elaborada, conforme observações acima expostas. A esse respeito: “as consequências da guerra direcionaram a atenção para uma garantia estatal comum de meio de subsistência para todas as pessoas. Uma demarcação entre o poder de tributação e a propriedade particular não correspondia às necessidades da época”²⁷⁰ (KIRCHHOF, 2009, p. 17).

Poucas são as previsões constitucionais neste sentido, portanto. Mesmo assim, a Lei Fundamental Alemã traz algumas regras fundamentais para a instituição de tributos e, por esta razão, os artigos 104a a 108 passaram a ser conhecidos na Alemanha como “Constituição Financeira”²⁷¹ (TIPKE/LANG, 2010, p. 45). Os demais artigos do referido capítulo, quais

²⁶⁸ Na Alemanha o princípio da capacidade contributiva resulta da interpretação do Tribunal Constitucional do princípio da igualdade (KIRCHHOF, 2000, p. 22). No mesmo sentido: “O sistema tributário da República Federativa da Alemanha é muito complicado e desorganizado. [...] Não há até hoje uma contemplação científica abrangente onde estejam as limitações constitucionais da tributação”. Do original: “Das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland ist sehr kompliziert und unübersichtlich. [...] Eine umfassende wissenschaftliche Betrachtung, wo die verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung liegen, gibt es bisher nicht” (LORITZ, 1986, p. 1).

²⁶⁹ A respeito disso: “O direito tributário alemão se tornou em certa medida improdutivo. As alíquotas numa comparação internacional são extremamente altas, a quota tributária (ou seja a arrecadação em percentual do produto interno bruto) é comparativamente baixa”. (PAPIER, 2000, p. 117) Do original: “Das deutsche Steuerrecht ist in gewissem Grade „unergiebig“ geworden. Die Steuersätze sind zwar im internationalen Vergleich extrem hoch, die Steuerquote (also das Steueraufkommen in Prozent des Bruttoinlandsprodukts) ist aber vergleichsweise gering.”

²⁷⁰ Do original: “Die Kriegsfolgen lenken die Aufmerksamkeit auf eine gemeinsame, staatlich zu gewährleistende Existenzsicherung für jedermann. Grenzziehung zwischen Besteuerungsgewalt und Individualeigentum entsprechen nicht den Bedürfnissen dieser Zeit.”

²⁷¹ Sobre isso, há dois âmbitos a se diferenciar: “[...] (1) a imposição e administração dos tributos estatais, principalmente dos impostos, e a repartição em diferentes níveis nos estados federados, bem como (2) a ordenação interna das finanças da União, nomeadamente do orçamento e da tomada de crédito” (SACHS, 2009, p. 2031). Do original: “[...] (1) die Auferlegung und Verwaltung der staatlichen Abgaben, vor allem der Steuern, und ihre Verteilung auf die verschiedenen Ebenen im Bundesstaat sowie (2) die interne Ordnung der Finanzwirtschaft des Bundes, namentlich das Haushaltswesen und die Kreditaufnahme”. Este último autor, no entanto, considera o art.109 ainda no âmbito da Constituição Financeira alemã, o que não será admitido aqui, já que o referido artigo trata das diretrizes orçamentárias em atenção aos atos da União Europeia.

sejam, 109 a 115, abordam questões orçamentárias específicas e estão, por isso, fora do âmbito do direito tributário²⁷².

No atual texto da Constituição Financeira alemã²⁷³, assim, são dedicados os artigos 104a e 104b à distribuição de despesas, além da previsão de auxílio financeiro da União aos outros entes da federação, em casos determinados. Os artigos 105 e 106, que serão mais à frente abordados ao se tratar da norma tributária indutora ambiental, definem a competência legislativa em matéria tributária, inclusive com especificação da repartição das receitas auferidas, o que também é feito em seguida nos artigos 106a, 106b e 107. No art. 108 estão previstas normas para a Administração Tributária na Alemanha, mormente no quesito da arrecadação.

Há, ademais, como já anteriormente referido, normas esparsas na Lei Fundamental Alemã que são utilizadas na interpretação do direito tributário neste país, mesmo que não haja referência direta ao direito tributário. É o caso, por exemplo, do princípio da igualdade. No Brasil este princípio encontra-se previsto expressamente de maneira geral, no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos²⁷⁴ e, especificamente, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional²⁷⁵.

Na Alemanha não há referência ao princípio da igualdade na chamada Constituição Financeira, mas a doutrina aplica o princípio da igualdade²⁷⁶ que está previsto no capítulo dos direitos fundamentais²⁷⁷ a esta esfera. Assim, mesmo que de outra maneira, também são

²⁷² É interessante observar neste ponto uma diferença de denominação havida entre o direito brasileiro e o alemão. No Brasil, direito “financeiro” se refere ao ramo autônomo do Direito que lida com a obtenção e a aplicação de recursos pelo Estado e deve ser diferenciado do direito tributário. Nesse caso, portanto, a primeira parte do capítulo em observação poderia ser chamada de “Constituição Tributária” e a segunda parte “Constituição Financeira”, por abordar principalmente a matéria do orçamento.

²⁷³ Após as modificações feitas principalmente pela “Reforma da Constituição Orçamentária” (*Reform der Haushaltverfassung*), em 1969 e pela “Reforma do Federalismo” (*Föderalismusreform*), em 2006.

²⁷⁴ É o que prevê o art. 5º: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

²⁷⁵ Conforme Art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”.

²⁷⁶ Sobre isso: “Na prática não há fatos iguais a outros, do mesmo modo que nenhuma folha numa árvore é igual a outra. Sempre é apenas possível verificar uma igualdade ou desigualdade em relação a uma característica específica [...]” (Vogel, 1970, p. 53). Do original: “In der Praxis ist kein Sachverhalt dem anderen gleich, ebenso wie kein Blatt am Baum dem anderen gleicht. Es ist immer nur möglich, Gleichheit oder Ungleichheit mit Bezug auf eine bestimmte Eigenschaft festzustellen [...]”.

²⁷⁷ Nesse sentido, prevê o art. 3 da Lei Fundamental Alemã: “Todos os seres humanos são iguais perante a lei”, do original: “Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich”. Observa-se, com este exemplo, um caso de “direito constitucional financeiro não escrito” (*ungeschriebenes Finanzverfassungsrecht*), expressão trazida por Klaus

asseguradas limitações ao poder de tributar²⁷⁸ no ordenamento jurídico alemão. O mesmo se diga, por exemplo, sobre a consideração da garantia da propriedade na interpretação da lei tributária, em concordância com o art. 14 da Lei Fundamental, ou até mesmo em atenção à proteção da família, a qual está prevista no art. 6 da mesma lei (PAPIER, 2007, 977-978).

Por fim, no âmbito financeiro da Lei Fundamental, há ainda o rol de atividades contido nos artigos 91a, pelo qual a União e os Estados Federados poderão atuar em exercício comum (*Gemeinschaftsaufgaben*) para melhorar a estrutura econômica regional, assim como a estrutura agrária e dos portos. Entretanto, trata-se de uma medida que se restringe à atuação regional, pois, se a atuação econômica deva ser feita em todo o território da federação, a competência será exclusiva da União. Uma vez indicados os aspectos relevantes da Lei Fundamental para o tema em comento, poderão ser abordadas a seguir as normas tributárias indutoras na Alemanha.

4.2 Normas tributárias indutoras no ordenamento jurídico alemão

4.2.1 Construção doutrinária sobre a intervenção por normas tributárias na Alemanha

Não há indicação expressa na Lei Fundamental Alemã quanto a uma permissão de utilização de normas com função indutora pelo Estado, nem mesmo na Constituição Financeira deste país. Em razão disso, a constatação da doutrina quanto à obtenção de resultados econômicos por meio de um gravame tributário ao patrimônio do sujeito passivo proporcionou durante anos um amplo debate a esse respeito²⁷⁹. Uma das primeiras questões a serem levantadas na Alemanha no âmbito da intervenção por normas tributárias foi em relação à natureza destas.

O debate girava em torno da possibilidade ou não da utilização de impostos para buscar obtenção de resultados, que não a arrecadação tributária. Nesse sentido, era afirmado: “[...] trata

Vogel e criticada por Michael Sachs, pois, apesar de não escritas na Constituição Financeira, estão escritas em outro lugar na Lei Fundamental Alemã (SACHS, 2009, p. 2039).

²⁷⁸ Sobre isso, é interessante observar esta perspectiva: “Interesses tributários, entendidos como a aspiração à maximização da arrecadação tributária, entram em conflito com as exigências do Estado de Direito” (FRIAUF, 1977, p. 42). Do original: “Steuerliche Interessen, verstanden als das Bestreben nach Maximierung des Steueraufkommens, treten in Konflikt mit Anforderungen der Rechtsstaatlichkeit”.

²⁷⁹ Sobre isso: “Durante muito tempo foi uma das questões mais disputadas, se tributos poderiam ser instrumentalizados para a obtenção de fins não fiscais” (SACHS, 2009, p. 2055). Do original: “Lange Zeit war es eine der wichtigsten Streitfragen gewesen, ob Steuern zur Verfolgung nichtfiskalischer Zwecke instrumentalisiert werden dürften”.

a discussão do significado da Lei Fundamental a respeito do imposto, para a ampliação do âmbito deste no sentido do Estado Fiscal intervencionista, e as ponderações contra o desvio da segurança jurídica mediante leis de impostos indutivos (da economia), enquanto tipos próprios de tributos, que não são impostos, são constantemente admitidos²⁸⁰ (BRODERSEN, 1972, p. 105).

O problema naquela época era visto, portanto, pelo prisma do objetivo dos impostos, o qual era considerado exclusivamente o de arrecadar. Nesse âmbito a doutrina diferenciava os impostos de outros tributos considerados extrafiscais e ponderava se, assim como esses últimos, aqueles outros também poderiam realizar a intervenção na economia, sem que a Lei Fundamental²⁸¹ fosse ferida. Predominava até então o entendimento de que os impostos só poderiam ter a finalidade fiscal e que esta finalidade era incompatível com a finalidade extrafiscal, possível apenas noutras espécies de tributos, portanto. Como já foi observado no segundo capítulo, Klaus Vogel propugnou pela coexistência de ambas as finalidades.

Outra maneira de observar o fenômeno em estudo foi a realizada por Klaus Tipke e Joachim Lang, pelo qual foram distintos três tipos de normas: as normas de finalidade fiscal, as normas de finalidade social e as normas de finalidade de simplificação. Estas, por seu turno, não podem ser entendidas singularmente, mas sim por uma perspectiva multifuncional, diante da possibilidade de que uma norma possa conter uma ou mais funções. Com isso é inicialmente possível observar que nesta sistematização fala-se em funções diversas das normas contidas na lei tributária, diferentemente de Klaus Vogel, que falou em diversas funções das leis tributárias.

A primeira dessas funções apresentadas por Tipke e Lang estaria na norma de finalidade fiscal, eminentemente arrecadatória. Nesse sentido: “a maior parte das normas das leis tributárias são normas de objetivos fiscais (normas financeiras ou normas com finalidade de arrecadação, fiscais ou normas de motivação fiscais). Elas são usadas para cobrir as

²⁸⁰ Do original: “[...] geht es in der Diskussion um den Steuerbegriff des Grundgesetzes um die Ausdehnung des Anwendungsbereich der Steuern i.S. des interventionistischen Steuerstaates und die Bedenken gegen die Umgehung rechtsstaatlicher Sicherungen durch (wirtschafts-)lenkende Steuergesetze, während Abgaben eigener Art, die nicht Steuer sind, durchweg zugelassen werden”.

²⁸¹ A possibilidade de outros tributos sem finalidade fiscal de intervir na economia era justificada a partir da repartição de competência contida no art. 74, mais especificamente no parágrafo 11, que prevê a competência, entre outros, de legislar sobre direito econômico, o que inclui: mineração, indústria, energia, ofícios, manufatura, comércio, banco, bolsa de valores e seguros privados. Texto original do referido art. 74: “(1) Die konkurrierende Gesetzgebung erstreckt sich auf folgende Gebiete: [...] 11. das Recht der Wirtschaft (Bergbau, Industrie, Energiewirtschaft, Handwerk, Gewerbe, Handel, Bank- und Börsenwesen, privatrechtliches Versicherungswesen) ohne das Recht des Ladenschlusses, der Gaststätten, der Spielhallen, der Schausstellung von Personen, der Messen, der Ausstellungen und der Märkte”.

necessidades financeiras das exigências do orçamento público (função primária)²⁸² (TIPKE/LANG, 2010, p. 74). Quanto às normas de finalidade social:

As leis tributárias não são impostas indiferentemente a normas de finalidade social (no sentido mais amplo). Estas são normas indutoras (regulativas, dirigistas, intervencionistas, instrumentalistas), que são social-politicamente, sanitário-politicamente, profissional-politicamente, etc. motivadas, e não fiscais. Os tributos de finalidade social [...] geralmente têm, ao lado da finalidade social – secundariamente – uma finalidade fiscal²⁸³ (TIPKE/LANG, 2010, p. 75).

Por fim, as normas de finalidade simplificadora, as quais: “por razões técnico-econômicas devem simplificar a aplicação de tributos, facilitar, de forma prática ou econômica; devem amenizar a alta complexidade a impraticabilidade das leis, por exemplo, por tipificações, generalizações, permissivas facilitadoras e limites²⁸⁴ (TIPKE/LANG, 2010, p. 75). Os aspectos acima abordados mantêm uma relevante importância na doutrina alemã e na doutrina brasileira a respeito do entendimento da intervenção do Estado por normas tributárias. No presente trabalho há, por um lado, influência de Klaus Vogel quanto à constatação da possibilidade de coexistência de várias funções ao lado da função arrecadadora. Por outro lado, o trabalho de Joachim Lang e Klaus Tipke embasam a ideia defendida neste trabalho de que a função está na norma e não na lei tributária²⁸⁵.

Nesse sentido, a principal função do tributo continua sendo a obtenção de meios financeiros para realização das atividades estatais²⁸⁶ (RODI, 1994, p. 51), há concordância quanto a isso neste trabalho. O enfoque dado aqui, no entanto, está nas normas tributárias que, por deterem uma função indutora, possibilitam ao particular a hipótese de escolha entre a abstenção ou a realização do fato gerador, diante de objetivos ambientais estatais estabelecidos, conforme detalhado no segundo capítulo. Nas próximas linhas serão então apresentados os desdobramentos dessa discussão na atual jurisprudência alemã, bem como a perspectiva sobre uma norma tributária indutora ambiental nesse âmbito.

²⁸² Do original: “Die meisten Normen der Steuergesetze sind Fiskalzwecknormen (Finanz- oder Ertragszwecknormen, fiskalische oder fiskalische motivierte Normen). Sie dienen dazu, den notwendigen Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte zu decken (Primärfunktion).”

²⁸³ Do original: “Die Steuergesetze sind nicht unerheblich durchsetzt mit Sozialzwecknormen (i.w.S.). Das sind lenkende (regulative, dirigistische, interventionistische, instrumentalistische) Normen, die sozialpolitisch, gesundheitspolitische, berufspolitische etc., nicht fiskalisch motiviert sind. [...] Die Sozialzwecksteuern [...] haben im Allgemeinen neben dem Sozialzweck – sekundär – auch einen Fiskalzweck.”

²⁸⁴ Do original: “Sie sollen aus technisch-ökonomisch Gründen die Steuerrechanwendung erleichtern, vereinfachen, praktikabler oder ökonomischer gestalten; sie sollen Überkompliziertheit und Undurchführbarkeit des Gesetzes vermeiden, etwa durch Typisierungen, Pauschalierungen, Vereinfachungsfreibeträge und grenzen.”

²⁸⁵ Em concordância com esta perspectiva: “É melhor denominar as normas avulsas correspondentes como ‘normas de finalidade social’” (SACHS, 2009, 2055) Do original: “Besser ist es, die entsprechende Einzelsvorschriften ‚Sozialzwecknormen‘ zu nennen.”

²⁸⁶ Conforme previsão do próprio §3 do Código Tributário alemão, que será mais à frente analisado.

4.2.2 Constituição Financeira e normas tributárias indutoras ambientais

Na Constituição Financeira da Lei Fundamental Alemã encontra-se a competência legislativa em direito tributário. Esta especificação da competência destaca-se da competência legislativa geral que a Lei Fundamental Alemã traz no capítulo VII. Nesse sentido, estão contidas nos artigos 70, 71 e 72 deste último as definições das competências exclusivas e concorrentes da União e dos Estados. Com isso, por exemplo, prevê o art. 73 a exclusividade da União para legislar sobre política monetária e no art. 74 a competência concorrente com os Estados para legislar em matérias determinadas²⁸⁷.

A definição alemã de competência em matéria tributária especificamente no Capítulo X confirma o já comentado realce dado pela Lei Fundamental a este tema, portanto. No art. 105 está prevista a competência exclusiva da União em matéria aduaneira e financeira e a competência complementar para a instituição dos tributos não listados no art. 106, desde que parte ou o total da arrecadação seja a ela destinada ou ainda nos casos em que haja interesse de toda União²⁸⁸.

Diferentemente da Constituição Federal do Brasil, que prevê a competência para todas as espécies tributárias, a Constituição Financeira da Alemanha estabelece apenas a competência para os impostos, estando a competência para as outras espécies na legislação infraconstitucional. Assim, são de competência da União os impostos alfandegários, os impostos sobre bens de consumo, desde que não pertençam aos Estados ou conjuntamente à Federação e aos Estados, ou aos Municípios, o imposto sobre transportes rodoviários de cargas e sobre veículos automotores, o imposto sobre as transferências de capitais, sobre seguros e sobre atividades cambiais, os tributos únicos sobre o patrimônio e aqueles compensatórios para a compensação de encargos, os tributos complementares ao imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas e os tributos no âmbito das Comunidades Europeias.

Quanto ao papel da União Europeia na competência tributária, é importante frisar que, não obstante a influência que aquela exerce no direito alemão, deste último não chega a ser transferida a competência para instituição de tributos. A respeito disso:

²⁸⁷ Quanto a este último caso, destaque foi dado acima à competência para legislar sobre direito econômico.

²⁸⁸ De acordo com o parágrafo segundo do art. 72, referido do artigo 105, sendo o caso de unificação econômica ou jurídica em todo o território, por exemplo, a competência será da União.

Em virtude do princípio do poder único limitado não há competência abrangente da União Europeia no âmbito do direito tributário. Os órgãos da União Europeia só têm competência legislativa para os tributos na proporção que foi transmitida nos contratos de fundação. A União Europeia não tem nenhum direito à criação de tributos e não pode, pela própria competência, arranjar novos meios de financiamento. Competência exclusiva em favor da União Europeia consiste apenas no que diz respeito à adoção de uma pauta aduaneira comum, art. 31 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia²⁸⁹ (JANSEN, 2012, p. 68-69).

Há, ademais, uma previsão nas convenções da União Europeia para harmonização dos chamados impostos indiretos²⁹⁰. Já aos Estados têm competência para instituir o imposto sobre o patrimônio, o imposto sucessório, o imposto sobre veículos automotores, desde que não correspondam à União ou conjuntamente à União e aos Estados, o imposto sobre a cerveja e os tributos das casas de jogos. Outra diferença em relação ao que ocorre no Brasil é que não existe na Alemanha competência municipal para instituição de impostos²⁹¹ e as previsões constitucionais nesse âmbito se limitam à repartição da receita. Não há, ademais, previsão de regulação do Estado na economia por meio de incentivos, como observado no terceiro capítulo dedicado ao Brasil.

Na Alemanha, todavia, a ausência de uma expressa previsão na Lei Fundamental que possibilitasse o tributo como forma de intervenção na sociedade, como aqui já citado, não impediu a existência deste último nesse ordenamento. O argumento para a criação do tributo com função indutora foi baseado no princípio do bem-estar comum (TIPKE/LANG, 2010, p. 51). No entanto, mesmo com esta permissão jurisprudencial, foram necessários o aprofundamento e a discussão para a determinação de algumas características no âmbito desse tributo, tais como a determinação da competência para criação destes.

Foi discutido, assim, se para a instituição de um tributo nesses moldes seria necessária, também, a respectiva competência material no âmbito a sofrer a intervenção. A respeito disso, decidiu o Tribunal Constitucional Federal que não esta última não seria necessária:

²⁸⁹ Do original: “Aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung besteht keine umfassende Kompetenz der EU für den Bereich des Steuerrechts. Die Gesetzgebungshoheit für die Steuern haben die EU-Organen nur in dem ihnen durch die Gründungsverträge übertragenen Umfang. Die EU hat kein Steuererfindungsrecht und kann sich nicht aus eigener Kompetenz neue Finanzmittel beschaffen. Ausschließliche Zuständigkeiten zugunsten der EU bestehen lediglich hinsichtlich der Festlegung eines gemeinsamen Zolltarifs Art. 31 AEUV [...]”. Eis o teor do referido artigo: “Os direitos da pauta aduaneira comum são fixados pelo Conselho, sob proposta da Comissão”.

²⁹⁰ Sobre o tema: “Pelo fato de que os Estados membros neste âmbito só podem atuar enquanto e na medida em que não tenham sido editado nenhum ato jurídico da União Europeia que regre a matéria exclusivamente, trata-se de uma competência concorrente da União Europeia. No âmbito dos impostos diretos os contratos não contém nenhuma determinação” (JANSEN, 2012, p. 69). Do original: “Da die Mitgliedstaaten in diesem Bereich solange und insoweit tätig werden können, als keine EU-Rechtsakte erlassen worden sind, welche die Materie abschließend regeln, handelt es sich um eine konkurrierende EU-Zuständigkeit. Für den Bereich der direkten Steuern enthalten die Verträge indes keine Bestimmungen.”

²⁹¹ O que há é a possibilidade dos municípios instituírem normas indutoras, como será mais abaixo explicitado.

2. Uma regulamentação tributária que desenvolve efeitos indutivos no âmbito de uma competência não tributária não pressupõe para a competência legislativa tributária nenhuma competência material próxima. 3. Por causa de uma competência tributária o legislador só pode se estender indutivamente no âmbito de competência de um legislador material na medida em que o direcionamento não seja contrário à concepção geral do regramento material ou a normas individuais concretas.²⁹²

Desta maneira resta constitucionalmente possível a criação de normas tributárias indutoras na Alemanha²⁹³, sem que o legislador necessariamente detenha a competência em relação à matéria a ser com elas alcançadas. O que existe é apenas o estabelecimento de uma limitação, para que essas normas não venham a contrariar as normas materiais que regulamentam o tema abrangido. Tal entendimento reafirma a interpretação do Tribunal Constitucional Federal quanto aos impostos, segundo a qual, esses surtem efeito na formação social e que, por esta razão, pode o legislador dele lançar mão (JARASS/PIEROTH, 2009, p. 1049).

Nesse sentido foi a referida decisão: “os impostos na sociedade industrial moderna se tornaram também inevitavelmente instrumentos indutivos centrais de ativa política social e econômica, por meio do qual o propósito, atingir rendimentos para o custeio de atividades estatais gerais, ocorre até mesmo como um objetivo secundário, muitas vezes completamente em segundo plano”²⁹⁴. Algumas características específicas do ordenamento jurídico alemão decorrem dessa permissão, cuja análise é imprescindível para este trabalho.

Nesse sentido, faz-se necessário que a norma tributária indutora atenda alguns requisitos estabelecidos pelo próprio Tribunal Constitucional Federal. Assim, por exemplo, é determinado que haja a clareza do legislador ao criar a referida medida, a fim de que o cidadão, diante de todas as possíveis variáveis, possa se decidir. Sobre isso: “o legislador está mais precisamente obrigado pelo Estado de Direito a expressar os requisitos jurídicos da sua medida tão clara e inequivocamente, ‘que aqueles envolvidos reconheçam a situação legal e então possam

²⁹² Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 98, 106, parágrafos 2 e 3). Do original: “2. Eine steuerrechtliche Regelung, die Lenkungswirkungen in einem nicht steuerlichen Kompetenzbereich entfaltet, setzt keine zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretende Sachkompetenz voraus. 3. Der Gesetzgeber darf aufgrund einer Steuerkompetenz nur insoweit lenkend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft.”

²⁹³ A respeito disso: “De acordo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal, os impostos com finalidade são admitidos pela constituição financeira” (TIPKE/LANG, 2010, p. 51). Do original: “Nach der Rspr. Des BverfG sind Zwecksteuern finanzverfassungsrechtlich zulässig”.

²⁹⁴ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 55, 274, parágrafo 72). Do original: “[...] die Steuer in der modernen Industriegesellschaft zwangsläufig auch zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik geworden ist, wobei der Zweck, Einkünfte für die Bestreitung allgemeiner Staatsaufgaben zu erzielen, sogar als Nebenzweck nicht selten völlig in den Hintergrund tritt.”

determinar o seu comportamento’[...]”²⁹⁵”. Em outros termos, a busca do Estado por objetivos por meio de tributos deve ser realizada com um trabalho de esclarecimento aos sujeitos a respeito das possíveis variáveis de comportamento e das consequências desse.

Ademais é requisito que o tributo criado com a finalidade indutora não macule o direito à propriedade dos cidadãos. Sobre isso afirmou o Tribunal Constitucional Federal na Alemanha:

Não obstante a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal pela qual em regra um imposto não significa nenhuma interferência na propriedade particular (art. 14 da Lei Fundamental Alemã) [...], tal como é, a situação com um imposto indutivo interventivo tem que ser julgada diferentemente. O Estado não solicita um sacrifício financeiro em interesse do orçamento estatal, mas sim se serve do imposto como ferramenta, para especificamente no âmbito da propriedade do cidadão influenciar e lá forçar certas reações político-econômicas desejadas.²⁹⁶

Outro requisito a ser preenchido para constitucionalidade de uma norma tributária indutora nesse contexto é o respeito aos limites já administrativamente estabelecidos naquela determinada matéria. Sobre isso: “em geral os tributos como meio indutivo são apenas inofensivos quando substituem requisitos regulamentares ou apenas acrescentam mandamentos contidos geralmente. Inadequados são, porém, os tributos indutivos onde o próprio direito regulamentador precisamente regula”²⁹⁷. Assim, onde já houver regulamentação limitando certa atividade, é descabível a instituição de um tributo para nela atingir certa finalidade.

Também pode ser concluído da análise da jurisprudência alemã que, no âmbito da norma tributária indutora, é necessário que o objetivo buscado seja realmente atingido:

Os reais efeitos indutivos também podem afetar direitos fundamentais. Por isso, para a intervenção tributária, deve o legislador especificamente comprovar, se ele pode e quer usar esse meio de atuação da tributação para objetivos não fiscais. Em razão disso é descartado justificar, apenas com base em comportamentos de fato modificados numa constante norma legal, causados por encargo tributário desigual, que o efetivamente alcançado, mas não tanto pela diferença de encargo decidida pelo legislador, poderia alcançar legítimos efeitos indutivos.²⁹⁸

²⁹⁵ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 38, 61, parágrafo 106). Do original: “[...] Der Gesetzgeber ist rechtsstaatlich zwar verpflichtet, seine Maßnahme tatbestandlich so klar und unmißverständlich zum Ausdruck zu bringen, daß die davon Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach bestimmen können (BVerfGE 17, 306 [314])”.

²⁹⁶ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 38, 61, parágrafo 80). Do original: “Wenn auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Besteuerung in der Regel keinen Eingriff in das Eigentum (Art. 14 GG) bedeute, so sei doch - so meinen die Beschwerdeführerinnen - die Situation bei einer interventionistischen Lenkungssteuer anders zu beurteilen. Der Staat verlange hier nicht ein finanzielles Opfer im Interesse des Staatshaushalts, sondern bediene sich der Steuer als Werkzeug, um gezielt in den Eigentumsbereich des Bürgers hineinzuwirken und dort bestimmte wirtschaftspolitisch erwünschte Reaktionen zu erzwingen.”

²⁹⁷ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 93, 319, parágrafo 119). Do original: “Generell sei eine Abgabe als Lenkungsmittel nur dann unbedenklich, wenn sie ordnungsrechtliche Vorgaben ersetze oder lediglich allgemein gehaltene Gebote ergänze. Ungeeignet seien Lenkungsabgaben aber dort, wo das Ordnungsrecht selbst exakt regelt.”

²⁹⁸ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 93, 121, parágrafo 76). Do original: “Die tatsächlichen Lenkungswirkungen könnten auch Grundrechte berühren. Für die Steuerintervention muß der Gesetzgeber deshalb gesondert prüfen, ob er das Handlungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwecke einsetzen darf und will.

Em outros termos, é reconhecido pelo Tribunal Constitucional Federal na Alemanha que a estipulação não bem sucedida de finalidades por meio de tributos pode causar ofensa aos direitos fundamentais. A questão não se limita, no entanto, na não obtenção de efeitos, mas se prolonga à análise dos efeitos obtidos. Assim, não é suficiente que a norma tributária indutora traga algum efeito econômico ou socialmente perceptível, mas que os efeitos atingidos sejam, de fato, aqueles propostos pelo legislador. Efeitos legítimos que justificam tal medida são então aqueles previstos no momento da criação da norma, e não qualquer efeito que desta última resultar.

Ainda em relação aos requisitos para instituição da norma indutora tributária na Alemanha cabe a observação de que os municípios, apesar de não terem competência constitucional para instituição de tributos, como acima afirmado, podem criar normas tributárias indutoras. A primeira condição para tanto é que tais normas busquem o interesse local. Assim, “é permitido então ao legislador o exercício com características locais relevantes apenas em razões de interesse público [...]”²⁹⁹. Essa possibilidade de exercício será, no entanto, retirada se for considerada inadequada ou contrariar a repartição de competência prevista na Lei Fundamental Alemã.

A segunda condição diz respeito especificamente a essas normas tributárias indutoras que não são voltadas para impostos, mas sim para outras espécies tributárias. Nesse caso deve haver a competência material respectiva e é indispensável a contraprestação pelo pagamento, pois, “de outro modo, o tributo seria nesse contexto recolhido ‘sem pré-requisitos’, assim como os impostos. Eles então não mais serviriam apenas como absorção para um dos benefícios voltados para o devedor, mas simultaneamente atingiriam a sua capacidade contributiva geral em vista do financiamento de cargas comuns”³⁰⁰.

Por fim, mas igualmente relevante, é de observar que o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha não atribuiu como requisito de constitucionalidade da norma tributária indutora a

Deshalb ist es ausgeschlossen, eine bei gleichbleibender gesetzlicher Regelung allein aufgrund veränderter tatsächlicher Verhältnisse bewirkte steuerliche Ungleichbelastung damit zu rechtfertigen, daß der tatsächlich erreichte, vom Gesetzgeber aber so nicht beschlossene Belastungsunterschied legitime Lenkungsziele erreichen könnte.”

²⁹⁹ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 79, 127, parágrafo 3b). Do original: “Der Gesetzgeber darf den Gemeinden danach eine Aufgabe mit relevantem örtlichen Charakter nur aus Gründen des Gemeininteresses [...]”.

³⁰⁰ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (93, 319, 181). Do original: “Andernfalls würde die Abgabe insoweit - wie die Steuer - „voraussetzungslos“ erhoben. Sie diene dann nicht mehr nur der Abschöpfung eines dem Abgabeschuldner zugewandten Vorteils, sondern griffe zugleich auf seine allgemeine Leistungsfähigkeit im Blick auf die Finanzierung von Gemeinlasten zu.”

percepção de vantagens para aqueles que são sujeitos passivos do respectivo tributo. Em outros termos, pessoas que não são beneficiadas pela intervenção almejada ainda têm que contribuir:

Impostos com finalidade, ao contrário dos impostos em geral, têm relação com determinadas atuações e finalidades administrativas do direito tributário. O cumprimento das funções tributárias, cujo financiamento servem os impostos com finalidade, não tem, porém, o caráter tributário contraprestacional a favor dos contribuintes. Por isso também não é o círculo de contribuintes no imposto com finalidade limitado a pessoas que tirem proveito econômico do planejamento público³⁰¹.

A determinação atual desses requisitos pelo Tribunal Constitucional Federal foi resultado de um intenso debate que ocorreu e ainda ocorre na Alemanha sobre a norma tributária indutora, como observado no início deste tópico. Mesmo com essas determinações jurisprudenciais, portanto, ainda podem rodear incertezas no universo da intervenção estatal nesses moldes. Por isso, “toda intervenção que o Direito Tributário provê para objetivos extrafiscais da Administração tem que ser conscientemente considerada e decidida pelo legislador, bem como ser feita sabiamente o suficiente”³⁰² (KIRCHHOF, 2000, p. 71).

Assim, a busca pelo alcance de objetivos econômicos ou sociais por meio da criação de tributos com normas indutoras é possível na Alemanha desde que preenchidos os requisitos acima citados, donde se destaca a clareza do legislador ao criar tal medida, respeito ao direito de propriedade dos cidadãos, bem como aos limites já administrativamente estabelecidos sobre a mesma matéria, necessidade de que o objetivo seja efetivamente alcançado e desnecessidade de que os sujeitos passivos recebam, pelo pagamento de um tributo nesses moldes, alguma vantagem direta.

Nesse sentido foram criados alguns tributos na Alemanha, como o já abordado imposto sobre máquinas de jogos³⁰³ (*Spielautomatensteuer*). Além desse podem ser citados no âmbito

³⁰¹ Decisão do Tribunal Constitucional Alemão (BVerfGE 65, 325, parágrafo 65). Do original: “Zwecksteuern stehen zwar im Gegensatz zu den allgemeinen Steuern zu bestimmten Leistungen und Verwaltungszwecken des Abgabeberechtigten in Beziehung. Die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben, zu deren Finanzierung Zwecksteuern dienen, hat aber nicht den Charakter einer Gegenleistung des Abgabeberechtigten zugunsten des Abgabepflichtigen. Der Kreis der Abgabepflichtigen ist darum bei den Zwecksteuern auch nicht auf solche Personen begrenzt, die einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem öffentlichen Vorhaben ziehen.” O mesmo já foi argumentado pelo Supremo Tribunal Federal no Brasil ao decidir sobre a constitucionalidade da chamada CIDE Royalties. Nesse caso ficou entendida como “prescindível a referibilidade direta em relação ao sujeito passivo da exação, porquanto a CIDE caracteriza-se, fundamentalmente, pelo seu aspecto finalístico, qual seja a intervenção do estado no domínio econômico, de modo a viabilizar os preceitos insculpidos no Título VII da CF (arts. 170 e segs.). 13. No caso dos autos, existe a referibilidade subjetiva indireta, explicada da seguinte forma: a empresa que se utiliza de assistência internacional (manutenção de equipamento), cuja tecnologia é inexistente no Brasil, deve suportar o ônus de contribuir para o desenvolvimento do relacionado setor nacional. E ela está ligada também ao seguimento econômico beneficiado, pois poderá, no futuro, aproveitar-se de tal intervenção do Estado (tecnologia nacional mais barata, em tese)”. (RE 627687, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 10/09/2010).

³⁰² Do original: “Jede Intervention, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziel stellt, muss vom Gesetzgeber bewusst erwogen und entschieden sowie hinreichend kenntlich gemacht werden”.

³⁰³ 2.1.1 c).

de impostos sobre o consumo (*Verbrauchssteuern*), aqui a título de exemplo ilustrativo, o imposto sobre energia (*Energiesteuer*), que antes era conhecido como imposto sobre óleos minerais (*Mineralölsteuer*), bem como o imposto sobre eletricidade (*Stromsteuer*), caso específico a ser analisado neste trabalho, e os impostos sobre a cerveja (*Biersteuer*), o aguardente (*Branntweinsteuer*), e o imposto sobre o tabaco (*Tabaksteuer*), que, já reconhecidos pelo Tribunal Constitucional Federal, buscam cada um respectivas finalidades.

No âmbito de impostos sobre as despesas (*Aufwandsteuer*), buscam finalidades, por exemplo, o imposto sobre veículos (*Kraftfahrzeugsteuer*), o imposto sobre os cães (*Hundesteuer*) e o imposto sobre a segunda moradia (*Zweitwohnungsteuer*). Mas não apenas os impostos possuem essa finalidade. Como acima apontado, a função indutora está contida em normas que determinam os tributos e, em razão disso, podem estar presentes em qualquer espécie tributária.

Nesse sentido, há na Alemanha espécies tributárias com as mais diversas finalidades, por exemplo, a contribuição anual para o fundo compensatório de títulos para negociação das sociedades comerciais (*Jahresbeitrag zur Entschädigungseinrichtung der Wertpapierhandelsunternehmen*), a taxa sobre águas residuais (*Abwasserabgabe*), a taxa sobre resíduos de óleo (*Altölabgabe*)³⁰⁴, a contribuição para o fundo de compensação de lodo de esgoto (*Beitrag zum Klärschlamm-Entschädigungsfonds*) ou a contribuição determinada pela lei de graves deficiências (*Ausgleichabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz*), que é devida quando o empregador não dedica o número de vagas mínimo para pessoas portadoras de deficiências.

Como estabelecido neste trabalho, o que caracteriza uma norma tributária indutora como ambiental é a determinação nesta de ações voltadas politicamente para o meio ambiente. Foi afirmado nesse sentido que não se paga um tributo ambiental, mas sim um tributo cuja norma que o estabeleceu torna juridicamente relevantes fatos ligados ao meio ambiente. Nos exemplos citados acima é possível identificar algumas espécies tributárias que se encaixam nessa hipótese

³⁰⁴ É discutível, no entanto, se essa taxa tinha caráter indutivo. Sobre isso: “A taxa sobre resíduos de óleo não tinha, todavia, finalidade indutiva no sentido que hoje é exigido e esperado dos tributos ambientais. Pela cobrança deste tributo não se pretendia a diminuição da produção ou da quantidade de poluição dos resíduos de óleo. Isto já se mostrava pelo tipo de cobrança desta: ela não dependia diretamente da quantidade ou do grau de sujeira dos resíduos de óleo produzidos, mas era cobrada na compra do óleo (fresco)” (SACKSOFSKY, 2000, p. 33). Do original: “Die Altölabgabe hatte aber keinen Lenkungszweck in dem Sinn, wie er heute Umweltabgaben verlangt und erwartet wird. Durch die Erhebung die Abgabe wurde nicht beabsichtigt, die „Produktion“ oder das Ausmaß der Verunreinigung von Altöl zu vermindert. Dies zeigt sich schon in der Art ihrer Erhebung: sie hing nicht unmittelbar von der Menge oder dem Verschmutzungsgrad des entstandenen Altöl ab, sondern wurde bei Kauf von (frischem) Öl erhoben.”

(por exemplo, a taxa sobre águas residuais) e outras cuja função indutora está ligada a objetivos de outra índole (por exemplo, a contribuição determinada pela lei de graves deficiências). Diante dessas premissas será dedicado o próximo capítulo especificamente às normas tributárias indutoras ambientais na Alemanha, objeto do presente estudo.

4.3 Normas tributárias indutoras ambientais e o Direito Ambiental na Alemanha

4.3.1 *Umweltrecht*: o Direito Ambiental alemão

a) Meio ambiente na Lei Fundamental Alemã

Neste tópico será observado como o meio ambiente é abordado na Alemanha a fim de se avaliar a utilização de normas tributárias indutoras ambientais neste país. Nesse âmbito, há referência ao meio ambiente nos artigos 72 e 74 da Lei Fundamental Alemã, já acima comentados, que determinam as competências de cada ente de federação. Assim, têm os Estados competência concorrente para legislar sobre a proteção do meio ambiente, desde que a União ainda não o tenha feito e desde que a matéria não seja relativa a princípios gerais ambientais ou sobre a proteção às espécies e ao ambiente marinho³⁰⁵.

Para além da referência a estas determinações de competência, a análise do art. 20a³⁰⁶ da Lei Fundamental Alemã, dedicado à proteção dos recursos naturais vitais e dos animais, mostra-se indispensável no âmbito da proteção do meio ambiente. O citado artigo preconiza

³⁰⁵ Texto original: “Art. 72 [...] (3) Hat der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht, können die Länder durch Gesetz hiervon abweichende Regelungen treffen über: das Jagdwesen (ohne das Recht der Jagdscheine); den Naturschutz und die Landschaftspflege (ohne die allgemeinen Grundsätze des Naturschutzes, das Recht des Artenschutzes oder des Meeresnaturschutzes); die Bodenverteilung; die Raumordnung; den Wasserhaushalt (ohne stoff- oder anlagenbezogene Regelungen); die Hochschulzulassung und die Hochschulabschlüsse”. O artigo 74, que prevê expressamente as matérias de legislação concorrente, também faz referência à proteção da natureza e à preservação da paisagem. Texto original: “Art. 74 (1) Die konkurrierende Gesetzgebung erstreckt sich auf folgende Gebiete: 29. den Naturschutz und die Landschaftspflege; [...]”.

³⁰⁶ A respeito disso: “Partindo do pressuposto da abordagem tradicional de justificativa de direção tributária, o dever de proteção do art. 20 da Lei Fundamental forma a indutora constitucional central de relevante consideração a respeito da intervenção motivada no âmbito ecológico. Por meio dela é concretizada a responsabilização pelo bem estar comum dos sujeitos fundado no Estado Social” (HESSELLE, 2004, p. 137). Do original: “Ausgehend vom traditionellen Rechtfertigungsansatz steuerlicher Lenkung bildet die Umweltschutzverpflichtung aus Art. 20a GG die zentrale abwägungsrelevante verfassungsrechtliche Direktive hinsichtlich des Motivationseingriffs für den ökologischen Bereich. Durch sie wird die sozialstaatlich fundierte Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen konkretisiert.”

que: “o Estado protege, também em responsabilidade às futuras gerações, os recursos naturais vitais e os animais no âmbito da ordem constitucional por meio da legislação e em conformidade com a lei e com o direito, por meio do Poder Executivo e do Poder Judiciário”³⁰⁷.

Este artigo foi inserido em 1994 e sofreu alterações em 2002 para incluir expressamente a referência aos animais. O termo “recursos naturais e vitais” nele contido abarca todo o meio ambiente do homem, mesmo que este o tenha alterado, bem como o ar, a água, a terra, a paisagem, as plantas e os animais, assim como o clima (JARASS/PIEROTH, 2009, p. 528-529). Há, portanto, a predominância de uma concepção antropocêntrica do meio ambiente na Alemanha. Sobre isso: “a orientação da proteção do meio ambiente pelos recursos naturais vitais do ser humano denota a posição fundamental da chamada proteção ambiental antropocêntrica, que também corresponde à determinação fundamental do art. 1 da Lei Fundamental alemã”³⁰⁸ (KLOEPFER, 1998, p. 19).

Isso significa dizer que a noção de meio ambiente na Alemanha leva em consideração as determinações do art. 1 da Lei Fundamental Alemã, o qual, conforme acima abordado, ao tratar dos direitos fundamentais, assegura a proteção à dignidade humana, aos direitos humanos e a vinculação jurídica dos direitos fundamentais. Há, com isso, o reconhecimento da necessidade de manutenção do meio ambiente para a efetivação dos direitos fundamentais do homem.

No entanto, ao contrário do que acontece no Brasil, não há na Alemanha uma previsão expressa de um direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, ou qualquer expressão análoga. O que passou a existir a partir de 1994³⁰⁹ foi a previsão desse dever do Estado, segundo

³⁰⁷ Do original: “Der Staat schützt auch in Verantwortung für die künftigen Generationen die natürlichen Lebensgrundlagen und die Tiere im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung durch die Gesetzgebung und nach Maßgabe von Gesetz und Recht durch die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung.”

³⁰⁸ Do original: “Die Ausrichtung des Umweltschutzes auf die natürlichen Lebensgrundlagen des Menschen bezeichnet die Grundposition des sogenannten antropozentrischen Umweltschutzes, der auch der Grundentscheidung des Art. 1 GG entspricht.”

³⁰⁹ Sobre isso: “Com o longo e, em parte, aflitivo debate ocorrido no ano de 1994 feito sobre o acolhimento da determinação Lei Fundamental da proteção do meio ambiente como objetivo do Estado (art. 20a), restou comprometido que a República Federativa da Alemanha também está sujeita aos princípios ambientais estatais. A constitucionalização da proteção ao meio ambiente no plano constitucional federal pôde conceder a longo prazo outros impulsos importantes para a transformação do ordenamento jurídico por meio da proteção do meio ambiente” (KLOEPFER, 1997, p. 896). Do original: “Mit der nach langen und teilweise quälenden Auseinandersetzung im Jahre 1994 erfolgten Aufnahme der Staatszielbestimmung Umweltschutz in das Grundgesetz (Art. 20a) ist festgeschrieben worden, daß die Bundesrepublik Deutschland auch dem Gebot der Umweltstaatlichkeit unterliegt. Die Konstitutionalisierung des Umweltschutzes auf bundesverfassungsrechtlicher Ebene dürfte der Umbildung der Rechtsordnung durch Umweltschutz langfristig weitere wichtige Impulse verleihen.”

o qual, este está objetivamente obrigado a atuar na proteção do meio ambiente³¹⁰. Deve, para o cumprimento desse dever, lançar mão ativamente de medidas que assegurem este objetivo.

Todavia, impende observar que a proteção ao meio ambiente não se sobrepõe por si só aos outros objetivos contidos na Lei Fundamental Alemã, mas deve ser analisada caso a caso. Sobre isso é afirmado que: “Que os objetivos do meio ambiente e da proteção aos animais doravante têm caráter constitucional, estão na interpretação e aplicação das leis ordinárias, mas também devem observar em especial os direitos fundamentais”³¹¹ (DETTTERBECK, 2011, p. 31). Também nesse sentido:

Isso decorre da própria formulação, na qual permite a proteção apenas ‘no contexto da ordem constitucional’ e, ‘de acordo com a lei e a justiça’. Com estas restrições também se confirma que não é necessário apenas o Estado, unilateral e ilimitadamente, para atingir os objetivos estatais, mas como parte de um equilíbrio circunferencial de interesses, em particular, em consideração a outros bens constitucionais³¹² (SODAN/ZIEKOW, 2012, p. 95).

Para além da observação dos direitos fundamentais, devem as medidas de proteção do meio ambiente na Alemanha atentar também as determinações da União Europeia a esse respeito. Neste aspecto, tanto a redação atual do Tratado da União Europeia³¹³ como a do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia preveem a preservação do meio ambiente. É o caso, por exemplo, da presença deste dentre os objetivos a serem perseguidos pela política da União Europeia, conforme art. 191 do Tratado da União Europeia³¹⁴.

³¹⁰ Nesse âmbito são consideradas causas de prejuízo ao meio ambiente na Alemanha a alta densidade populacional, a alto consumo de matéria prima e energia e o alto nível de industrialização (HOPPE/BECKMAN/KAUCH, 2000, p. 12-13).

³¹¹ Do original: “Da aber den Zielen des Umwelt und Tierschutzes nunmehr Verfassungsrang zukommt, sind sie bei der Auslegung und Anwendung der einfachen Gesetze, aber auch der Grundrechte in besonderer Weise zu beachten.”

³¹² Do original: “Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut, der einen Schutz nur ‚im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung‘ und ‚nach Maßgabe von Gesetz und Recht‘ erlaubt. Mit diesen Einschränkungen wird auch bestätigt, dass der Staat nicht gehalten ist, die Staatsziele einseitig und unbeschränkt zu verwirklichen, sondern nur im Rahmen eines umfänglichen Interessenausgleichs, insbesondere einer Abwägung mit anderen Verfassungsgütern.”

³¹³ O meio ambiente também está presente no preâmbulo do referido tratado: “SUA MAJESTADE O REI DOS BELGAS, SUA MAJESTADE A RAINHA DÁ DINAMARCA, O PRESIDENTE DA REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA, O PRESIDENTE DA IRLANDA, O PRESIDENTE DA REPÚBLICA HELÉNICA, SUA MAJESTADE O REI DE ESPANHA, O PRESIDENTE DA REPÚBLICA FRANCESA, O PRESIDENTE DA REPÚBLICA ITALIANA, SUA ALTEZA REAL O GRÃO-DUQUE DO LUXEMBURGO, SUA MAJESTADE A RAINHA DOS PAÍSES BAIXOS, O PRESIDENTE DA REPÚBLICA PORTUGUESA, SUA MAJESTADE A RAINHA DO REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E DA IRLANDA DO NORTE, (1) RESOLVIDOS a assinalar uma nova fase no processo de integração europeia iniciado com a instituição das Comunidades Europeias, [...] DETERMINADOS a promover o progresso económico e social dos seus povos, tomando em consideração o princípio do desenvolvimento sustentável e no contexto da realização do mercado interno e do reforço da coesão e da proteção do ambiente, e a aplicar políticas que garantam que os progressos na integração económica sejam acompanhados de progressos paralelos noutras áreas, [...]DECIDIRAM instituir uma União Europeia [...]”

³¹⁴ Eis o texto do art. 191, I: “A política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objetivos: — a preservação, a proteção e a melhoria da qualidade do ambiente, — a proteção da saúde das pessoas, — a utilização prudente e racional dos recursos naturais, — a promoção, no plano internacional, de

Para a realização desta política serão levadas em consideração as diferenças observáveis nas diversas regiões da União³¹⁵. Há, ademais, a possibilidade de tomada em conjunto de medidas de harmonização, inclusive com a expedição de “[...] cláusula de salvaguarda autorizando os Estados-Membros a tomar, por razões ambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um processo de controlo da União”³¹⁶. O tratado da União Europeia prevê ainda o atendimento das disposições avançadas internacionalmente³¹⁷.

Já o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia prevê no art. 37, relativo à proteção do ambiente, que “todas as políticas da União devem integrar um elevado nível de proteção do ambiente e a melhoria da sua qualidade, e assegurá-los de acordo com o princípio do desenvolvimento sustentável”. Na prática, isso significa dizer que: “[...] a União pode determinar limites de ação e, por outro lado, impor seus deveres de atuação”³¹⁸ (CREMER, 2010, p. 14), que deverão ser respeitados no processo legislativo dos países membros. Uma vez estabelecidas as bases constitucionais³¹⁹ para a proteção do meio ambiente na Alemanha, nas próximas linhas serão abordados os princípios desenvolvidos neste país sobre tal matéria.

b) Princípios do ordenamento jurídico alemão voltados ao meio ambiente

A recorrência aos princípios em matéria ambiental representa uma forma de uniformização da atuação do Estado no dever de preservação do meio ambiente, diante da variação deste, característica já discutida neste trabalho. Assim, mesmo com alterações climáticas ou paisagísticas, por exemplo, ou mudanças outras no meio ambiente, resta possibilitada uma constância na política de proteção ambiental por meio da observação e do

medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas.”

³¹⁵ Art. 191 II e III.

³¹⁶ Art. 191, II.

³¹⁷ Nesse sentido prevê o art. 191, IV: “4. A União e os Estados-Membros cooperarão, no âmbito das respetivas atribuições, com os países terceiros e as organizações internacionais competentes. As formas de cooperação da União podem ser objeto de acordos entre esta e as partes terceiras interessadas. O disposto no parágrafo anterior não prejudica a capacidade dos Estados-Membros para negociar nas instâncias internacionais e celebrar acordos internacionais.

³¹⁸ Do original: “[...] der Union Handlungsgrenzen setzt und andererseits kann es ihr Handlungspflichten auferlegen.”

³¹⁹ O meio ambiente também é tratado em lei específica na Alemanha, na chamada lei da proteção à natureza e cuidado da paisagem (*Gesetz über Naturschutz und Landschaftspflege*). Nessa lei estão previstos o planejamento e a proteção do meio ambiente com referência, inclusive, a diversos tipos bióticos que integram a paisagem desse país.

respeito aos princípios que regem essa matéria. Tais princípios, uma vez reconhecidos, poderão guiar o processo legislativo e a interpretação das normas ambientais.

Na Alemanha, muitos são os princípios apontados pela doutrina, dentre os quais é destaque o princípio da precaução (*Vorsorgeprinzip*), princípio do causador ou do poluidor-pagador (*Verursacherprinzip*), o princípio do ônus comum (*Gemeinlastprinzip*) e o princípio da cooperação (*Kooperationsprinzip*), aos quais são dedicados os próximos parágrafos, com referência também a princípios correlatos. O objetivo com a análise desses princípios é observar, em seguida, o papel das normas tributárias indutoras ambientais diante das determinações destes.

O princípio da precaução, também conhecido pelo direito ambiental brasileiro, teve origem na Alemanha na década de 70 (DERUNGS, 2008, p. 101). A respeito deste:

O princípio da precaução pode ser considerado como um modelo material de uma política ambiental moderna. Destina-se a prevenir o aparecimento de possíveis impactos ambientais por ações antecipatórias e assegurar a longo prazo as bases ecológicas por meio do trato cuidadoso dos recursos disponíveis. O princípio da precaução não é apenas uma exigência política ambiental, mas está, apesar da falta de contornos temática e instrumental, consagrado juridicamente em numerosas leis ambientais³²⁰ (SCHMIDT, 2001, p. 4).

Este princípio preza por uma atitude precavida diante da possibilidade de acontecimentos de danos ambientais, cuja ocorrência e efeitos nem sempre podem ser antecipados. Por esta razão, a ação do homem deve ser consciente e levar em consideração todas as possíveis consequências negativas que podem causar ao meio ambiente, antes de serem realizadas. Com isso passa a ser mitigado o argumento de que as chances de certa catástrofe ambiental num caso concreto eram mínimas, já que, por este princípio, até as mínimas chances devem ser consideradas.

No entanto, há dificuldade na interpretação desse princípio, mais especificamente na determinação das consequências deste. Em outros termos, é difícil ser determinado previamente no ordenamento jurídico o limite a partir do qual uma previsão de um possível desastre ambiental será considerada para proibir determinada ação no meio ambiente. Por esta razão, fala-se num consenso mínimo a respeito do conteúdo desse princípio, mas não de uma ampla aceitação dos requisitos que o podem determinar. A respeito disso:

³²⁰ Do original: “Das Vorsorgeprinzip kann als materielles Leitbild einer modernen Umweltpolitik angesehen werden. Es zielt darauf ab, durch vorausschauendes Handeln bereits dem Entstehen möglicher Umweltbelastungen vorzubeugen und durch schonenden Umgang mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen die ökologischen Grundlagen langfristig sichern. Das Vorsorgeprinzip gilt nicht nur als Umweltpolitische Forderung, sondern ist trotz seiner inhaltlichen und instrumentellen Konturenlosigkeit in zahlreichen Umweltgesetzen rechtlich verankert.”

Sobre o conteúdo do princípio da precaução, que pode ser entendido com declarações de intenção designadas, mas não solidamente delineado, não há até hoje clareza, mas apenas um consenso mínimo que, possivelmente, não o esgota e que de muitas maneiras permanece vago. Primeiramente afirma o princípio de precaução de imediato que riscos e danos ambientais devem ser evitados ao máximo possível e que, antes de tudo, não devem de nenhum modo vir a ocorrer. Com isso ele provoca de qualquer jeito um distanciamento da regressiva e repressiva reparação de danos em direção a uma política ambiental preventiva (conservativa ou ainda “precavida”)³²¹ (KLOEPFER, 1998, p. 167-168).

Isto não retira, entretanto, a importância das considerações deste princípio para a proteção do meio ambiente, eis que, a par da problemática dos limites das consequências já acima referida, da qual resultam diferentes tratamentos pelos Estados que o adotam, é aqui propugnada a relevância desta postura de antecipação para precaução dos prejuízos ao meio ambiente, a fim de minorá-los.

Ainda nesse contexto, impende observar que, na Alemanha, o princípio da precaução está relacionado pela doutrina ao chamado princípio da sustentabilidade. Sobre isso, por exemplo: “sustentabilidade é o resultado de uma boa política de precaução [...]”³²² (BENDER/SPARWASSER/ENGEL, 2000, p. 32). Em outros termos, é considerado que a manutenção da sustentabilidade das ações do homem em relação ao meio ambiente dependa de uma constante antecipação das possíveis consequências que essas ações possam vir a nele causar.

Outro princípio apontado pelo direito ambiental alemão é o chamado princípio do causador, no Brasil mais conhecido como princípio do poluidor-pagador. Por este princípio busca-se a determinação do sujeito responsável pelo prejuízo ambiental³²³. A respeito dele é afirmado que: “o princípio do causador é um princípio material de inclusão para averiguação da responsabilidade pelo prejuízo ambiental, perigos ambientais e riscos ambientais. O seu significado reside no fato de que o causador é o destinatário prioritário das atividades protetivas e indutoras ambientais do Estado”³²⁴ (BENDER/SPARWASSER/ENGEL, 2000, p. 33).

³²¹ Do original: “Über den Inhalt des Vorsorgeprinzips, der mit den genannten politischen Absichtserklärungen angedeutet, aber nicht fest umrissen wird, besteht bis heute keine Klarheit, sondern lediglich ein Minimalkonsens der die Bedeutung dieses Prinzip möglicherweise nicht ausschöpft und in mehrfacher Hinsicht vage bleibt. Das Vorsorgeprinzip besagt danach zunächst, daß Umweltgefahren und – Schäden so weit als möglich vermieden werden und gar nicht erst zum Entstehen kommen sollen. Damit bewirkt es jedenfalls eine bedeutende Erweiterung weg von der bloß reaktiven, repressiven Schadensbeseitigung hin zu einer präventiven (vorbeugenden bzw. „vorsorgenden“) Umweltpolitik.”

³²² Do original: “Nachhaltigkeit ist das Ergebnis guter Vorsorgepolitik [...]”.

³²³ Nesse sentido: “O princípio do causador refere-se à alocação de custos: aquele que causou danos ambientais (potencialmente) deve, em princípio, arcar com o custo de sua minoração, redução ou eliminação” (Landmann/Rohmer, 2013, p. 38). Do original: “Das Verursacherprinzip bezieht sich auf die Kostentragung: Derjenige, der Umweltbelastungen (potentiell) verursacht, soll grundsätzlich die Kosten ihrer Vermeidung, Verringerung oder Beseitigung tragen”.

³²⁴ Do original: “Das Verursacherprinzip ist ein materiales Zurechnungsprinzip für die Ermittlung der Verantwortlichkeit für Umweltbeeinträchtigungen, Umweltgefahren und Umweltrisiken. Seine Bedeutung liegt

Esse princípio, no entanto, não consiste numa prerrogativa para custeio direto de prejuízos verificáveis no meio ambiente, mas sim da construção de uma justificativa para a imposição, pelo Estado, de medidas diretas com o objetivo de diminuir os danos ambientais³²⁵, em concretização ao dever a ele imposto constitucionalmente. Dentre estas medidas é reconhecido o tributo pigouviano, já observado no início deste trabalho:

Medidas no sentido do princípio do causador são, por isso, ao contrário da antiga opinião generalizada— não apenas as obrigações de reembolso posterior e os tributos (em especial, em homenagem a seu inventor, o economista Inglês Arthur Cecil Pigou, os chamados tributos pigouvianos, para internalização dos custos sociais), mas também outros meios, em particular proibições e restrições, também ainda reivindicações civis por omissão e por responsabilização³²⁶ (KLOEPFER, 1998, p. 178).

As medidas adotadas na Alemanha para preservação do meio ambiente, bem como as normas tributárias indutoras ambientais serão objeto dos próximos tópicos. Antes disso, no entanto, faz-se necessário ainda abordar os princípios do ônus comum e o da cooperação. De início pode ser afirmado que, ao contrário do que propugna o princípio do causador, o princípio do ônus comum, como denota o próprio nome, tem como marco a ideia de que a preservação do meio ambiente deve ser responsabilidade de todos.

Este princípio tem aplicação restrita³²⁷ e só é indicado quando não for possível verificar o causador, ocasião em que toda a sociedade deverá arcar com os prejuízos observados no meio

darin, daß der Verursacher vorrangiger Adressat umweltschützender und umweltlenkender Tätigkeit des Staates ist”.

³²⁵ Sobre isso: “O princípio não pode ser reduzido a uma mera questão de alocação de custos para a prevenção, tratamento e compensação de danos ambientais. Antes os regulamentos legais dos deveres para combate da poluição do meio ambiente na forma de regulamentação direta do comportamento por meio de preceitos, proibições e restrições para combater a poluição na forma de regulação direta em mandamentos de comportamento, proibições e restrições mostram agora que o princípio do poluidor pagador acaba com a responsabilidade substantiva. No entanto, este princípio aplica-se apenas com severas restrições; [...]. Isto já é evidente nas dificuldades de determinação do causador. Por exemplo, como aparece na questão de saber se os impactos ambientais devem fazer responsabilizados o produtor ou o consumidor” (SCHMIDT, 2001, p. 6). Do original: “Das Prinzip lässt sich dabei nicht auf die bloße Frage der Kostenzurechnung für Vermeidung, Beseitigung und Ausgleich von Umweltbelastungen reduzieren. Vielmehr zeigen gerade die rechtlichen Regelungen der Pflichten zur Bekämpfung der Umweltverschmutzung in Form direkter Verhaltensregulierung über Gebote, Verbote und Auflagen, dass das Verursacherprinzip auf die materielle Verantwortlichkeit abstellt. Allerdings gilt dieser Grundsatz nur mit erheblichen Einschränkungen; [...]. Das zeigt sich schon an den Schwierigkeiten bei der Festlegung des Verursachers. Die z. B. bei der Frage auftauchen, ob für konsumbezogene Umweltbelastungen der Produzent oder der Verbraucher oder aber beide verantwortlich gemacht werden sollen”.

³²⁶ Do original: “Maßnahmen im Sinne des Verursacherprinzips sind daher – entgegen früher weitverbreitet Auffassung – nicht etwa nur nachträgliche Kostenerstattungspflichten und Abgaben (insbesondere die nach ihrem Erfinder, dem englischen Wirtschaftswissenschaftler Arthur Cecil Pigou benannten sog. Pigou-Steuern zur Internalisierung sozialer Kosten), sondern ebenso andere Mittel, insbesondere Verbote und Auflagen, aber auch zivilrechtliche Unterlassungs- und Haftungsansprüche” (KLOEPFER, 1998, p. 178).

³²⁷ Também nesse sentido: “Pelo entendimento majoritário designa o princípio do ônus comum somente exceções ao princípio do causador, que respectivamente necessitam de fundamentação” (KLOEPFER, 1998, p. 183). Do original: “Nach dem allgemein vorherrschenden Verständnis bezeichnet das Gemeinlastprinzip lediglich Ausnahmen von Verursacherprinzip, die jeweils begründungsbedürftig sind”.

ambiente, portanto. Sobre isso: “O princípio do ônus comum só pode reivindicar de fato validade se o poluidor não puder ser determinado ou se emergências graves precisem ser eliminadas e isto não possa ser alcançado com rapidez suficiente”³²⁸ (HOPPE/BECKMANN/KAUCH, 2000, p. 45).

Entre o princípio do causador e o princípio do ônus comum há indicação de mais um princípio, qual seja, o chamado princípio do causador coletivo (*Kollektives Verursacherprinzip*), segundo o qual “[...] os custos das consequências devem ser impostos a um grupo de sujeitos de direito (princípio do causador coletivo), que de maneira típica causaram perigos ou danos ao meio ambiente”³²⁹ (BENDER/SPARWASSER/ENGEL, 2000, p. 34). Por meio deste princípio, assim, seria indicada a determinação de medidas voltadas especificamente para um grupo que realize determinada atividade poluidora, como se observa, por exemplo, com a instituição de normas tributárias indutoras ambientais.

Ao lado dos princípios da precaução, do causador e do ônus comum também é destaque na Alemanha o princípio da cooperação³³⁰. Pelo princípio da cooperação deve haver um trabalho em conjunto entre o Estado e os particulares para a consecução do objetivo da preservação ambiental. Isso significa que “o princípio da cooperação exprime basicamente que a proteção ao meio ambiente não é tarefa do Estado sozinho e não pode ser também sempre imposto apenas por este contra a economia e a sociedade (ou melhor: não deve), mas requer a cooperação de todas as forças em questão”³³¹ (KLOEPFER, 1998, p. 185).

No mesmo contexto, também pode ser entendido o princípio da cooperação pela necessidade de atuação, no âmbito estatal, de todos os entes da federação. Sobre isso:

O princípio da cooperação refere-se a cooperação entre Estado e sociedade no âmbito do cuidado ambiental, que pelo cumprimento entre si de tarefas de cuidado do meio ambiente, bem como do trabalho vinculado um com o outro, na medida em que as

³²⁸ Do original: “Das Gemeinlastprinzip kann allerdings nur Geltung beanspruchen, wenn der Verursacher nicht feststellbar ist oder wenn akute Notstände beseitigt werden müssen und dies anderweitig nicht rasch genug erreicht werden kann”.

³²⁹ Do original: “[...] Folgekosten einer Gruppe von Rechtssubjekt aufzuerlegen sind („Gruppenlastprinzip“), die typischerweise die Umweltgefahr oder den Umweltschaden verursacht hat”.

³³⁰ Sobre o princípio da precaução, do causador e da cooperação é interessante a seguinte perspectiva: “Estes três princípios fundamentais enquanto princípios de ação determinam a política ambiental e a relacionam com “o que”, “quem” e “como”. Os princípios político-ambientais também valem nesse ponto como princípios do direito, conquanto o ordenamento jurídico expressamente os aplica, por meio das relativas regras, ou sua aplicação é produzida por meio da interpretação” (STORM, 2002, p. 18-19). Do original: “Diese drei Hauptprinzipien bestimmen als Handlungsgrundsätze die Umweltpolitik und betreffen ihr „Was“, „Wer“ und „Wie“. Die umweltpolitischen Prinzipien gelten insoweit auch als Rechtsprinzipien, als die Rechtsordnung sie durch entsprechende Regelung ausdrücklich anwendet oder sich ihre Anwendung durch Auslegung ergibt”.

³³¹ Do original: “Das Kooperationsprinzip bringt grundsätzlich zum Ausdruck, daß Umweltschutz nicht alleinige Aufgabe des Staates ist und von diesem auch nicht (durchgängig) einseitig gegen Wirtschaft und Gesellschaft durchgesetzt werden kann (oder besser: soll), sondern die Zusammenarbeit aller betroffenen Kräfte erfordert”.

regulamentações legais as prevejam ou não as impeçam. Mas encontra-se também dentro da estrutura do Estado, seja na relação entre união e federação, seja na aplicação na comunidade de Estados³³² (STORM, 2002, p. 22).

Uma vez estabelecidas as diretrizes constitucionais e os princípios prevaletentes na Alemanha para a preservação do meio ambiente, resta possível uma observação dos instrumentos estabelecidos por esse Estado para o cumprimento deste dever que lhe é imposto. A importância dessa observação reside na importância, apontada no início deste trabalho, de atenção a outras possíveis medidas estipuladas no mesmo sentido que as normas tributárias indutoras ambientais na análise destas últimas, diante da possibilidade de convergência de todas na obtenção do resultado almejado.

c) Instrumentos para preservação do meio ambiente na Alemanha

Foi acima abordado o dever do Estado imposto pela Lei Fundamental Alemã, segundo o qual, este deve atuar para preservar o meio ambiente. Nos próximos parágrafos serão identificados os instrumentos que a Alemanha utiliza para consecução deste fim. Impende observar que a opção por certo instrumento, diante de todos os instrumentos possíveis num ordenamento jurídico, bem como a medida de utilização deste ou a intensidade em relação a outros instrumentos simultaneamente utilizados decorre da escolha política realizada nesse âmbito.

Isto porque não há na Lei Fundamental Alemã a previsão de medidas concretas³³³ para realização do dever estatal de preservação do meio ambiente. Em razão disso:

A questão sobre quais dos diferentes instrumentos da administração ambiental ou de cada instrumento de direito de responsabilidade ambiental devem ser utilizados – individual ou cumulativamente – é uma questão de estratégia ambiental. O legislador, no entanto, tem que levar em consideração na escolha do instrumento que existe um conflito de objetivo entre os interesses dos operadores, os interesses de proteção da

³³² Do original: “Das Kooperationsprinzip bezieht sich auf die Zusammenarbeit von Staat und Gesellschaft im Bereich der Umweltpflege, die bei der Erfüllung umweltpfleglicher Aufgaben miteinander bzw. aufeinander bezogen arbeiten, soweit Rechtsvorschriften dies vorsehen oder nicht entgegenstehen. Es findet aber auch innerhalb des Staatsaufbaus, im Bund-Länder-Verhältnis wie in der Staatengemeinschaft Anwendung.”

³³³ Quanto a isso: “Também é problemático que a constituição não contém nenhuma instrução concreta e mal pode encontrar outra declaração em relação ao nível de proteção que não se possa deixar por trás de uma ‘proteção suficiente’, seja lá o que isso deva ser. [...] Com isso será dada ao legislador uma margem de atuação muito ampla; a ele incumbe a escolha entre os meios e os caminhos” (SODAN/ZIEKOW, 2012, p. 95). Do original: “Problematisch ist dabei, dass die Verfassung keine konkreten Handlungsanweisungen enthält und auch hinsichtlich des Schutzesniveaus kaum eine andere Aussage getroffen werden kann als dass hinter einem „ausreichenden Schutz“ nicht zurückgeblieben werden darf, was auch immer das heißen soll. [...] Dem Gesetzgeber wird daher ein sehr weiter Gestaltungsspielraum zugestanden; ihm obliegt danach die Wahl der Mittel und Wege.”

vizinhança e os interesses do público em geral em relação à segurança e à suficiente proteção e deve, diante desses interesses – contrastantes – planejar uma compensação proporcional. As estruturas de direito processual e material por ele instituídas devem por isso ser apropriadas para os correspondentes potenciais de perigo e de risco³³⁴ (BENDER, SPARWASSER/ENGEL, 2000, p. 41).

Em consideração a esta ressalva, um dos instrumentos utilizados na Alemanha é o planejamento ambiental. Com essa medida, os objetivos na esfera ambiental podem ser soberanamente estabelecidos, em observação aos pactos internacionais, e as respectivas medidas concretas podem ser determinadas. É por isso uma medida voltada para o futuro que se exterioriza por meio dos programas ambientais, dotados de ações em diversas esferas, os quais vinculam não apenas o legislador, mas também o administrador público. Nesse sentido:

O planejamento ambiental como meio de uma política ambiental preventiva possibilita a compreensão de complexas relações de causas e de problemas e a coordenação de assuntos ambientais com objetivos e interesses colidentes. As diferentes formas de planejamento alcançam desde modelos de planejamento ambiental abrangente até a consideração de objetivos de planejamento significativos para a proteção do meio ambiente pelo planejamento total espacialmente relacionado. Até hoje não é bem sucedido o desenvolvimento de um instrumento unitário de planejamento que compute suficientemente os interesses ambientais³³⁵ (SCHMIDT, 2000, p. 10).

Não há que se falar, portanto, num plano completo com todos os objetivos e todas as medidas a serem realizadas, mas sim programas desenvolvidos politicamente na Alemanha que se renovam a cada tempo, adequando-se não apenas às mudanças ambientais que podem se apresentar, mas também às indicações da União Europeia, já acima citadas, bem como venha a ser pactuado internacionalmente, além de planejamentos sobre cada matéria em legislação específica.

É um exemplo de instrumento de planejamento ambiental aquele previsto na supracitada lei da proteção à natureza e cuidado da paisagem (*Gesetz über Naturschutz und Landschaftspflege*), cujo parágrafo cinco determina objetivos e medidas de caráter ambiental

³³⁴ Do original: “Die Frage, welche der verschiedenen umweltverwaltungs- oder umwelthaftungsrechtlichen Instrumente jeweils – je für sich oder kumulativ – eingesetzt werden sollen, ist eine umweltschutzstrategische Frage. Der Gesetzgeber hat jedoch bei der Wahl der Instrumente zu berücksichtigen, daß ein Zielkonflikt zwischen den Betreiberinteressen, den Schutzinteressen der Nachbarschaft und den Belangen der Allgemeinheit hinsichtlich Sicherheit und ausreichendem Schutz der Umwelt besteht, und muß unter diesen – gegensätzlichen – Belangen einen verhältnismäßigen Ausgleich vornehmen. Die von ihm geschaffenen verfahrens- und materiellrechtlichen Strukturen müssen also dem jeweiligen Gefahren- und Risikopotential angemessen sein”.

³³⁵ Do original: “Umweltplanung als Mittel vorsorgender Umweltpolitik ermöglicht die Erfassung komplexer Ursachen- und Problemzusammenhänge und die Koordination von Umweltbelangen mit kollidierenden Zielen und Interessen. Die unterschiedlichen Planungsformen reichen von umfassenden Umweltschutzplanungsmodellen bis zur Berücksichtigung umweltschutzbedeutsamer Planungsziele bei der Raumbezogenen Gesamtplanung. Bisher ist es noch nicht gelungen, ein einheitliches planerisches Instrument zu entwickeln, das den Umweltbelangen ausreichend gerecht wird.”

no âmbito da agricultura, da floresta e da pesca³³⁶. Por meio do planejamento, assim, são estabelecidas internamente a concretização das diretrizes ambientais avençadas externamente, em atenção aos próprios objetivos e o ordenamento jurídico deste Estado.

Ao lado do planejamento, proibições e mandamentos estatuídos em lei constituem outro instrumento estatal para a preservação ambiental. Quanto às proibições³³⁷ (*Verbote*) ambientais, estas “[...] impedem ou limitam, por razões de cuidado ambiental, especialmente a instalação e funcionamento de determinados aparelhos, a produção, a circulação, a passagem

³³⁶ Texto original: “(1) Bei Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege ist die besondere Bedeutung einer natur- und landschaftsverträglichen Land-, Forst- und Fischereiwirtschaft für die Erhaltung der Kultur- und Erholungslandschaft zu berücksichtigen. (2) Bei der landwirtschaftlichen Nutzung sind [...], insbesondere die folgenden Grundsätze der guten fachlichen Praxis zu beachten: 1. die Bewirtschaftung muss standortangepasst erfolgen und die nachhaltige Bodenfruchtbarkeit und langfristige Nutzbarkeit der Flächen muss gewährleistet werden; 2. die natürliche Ausstattung der Nutzfläche (Boden, Wasser, Flora, Fauna) darf nicht über das zur Erzielung eines nachhaltigen Ertrages erforderliche Maß hinaus beeinträchtigt werden; 3. die zur Vernetzung von Biotopen erforderlichen Landschaftselemente sind zu erhalten und nach Möglichkeit zu vermehren; 4. die Tierhaltung hat in einem ausgewogenen Verhältnis zum Pflanzenbau zu stehen und schädliche Umweltauswirkungen sind zu vermeiden; 5. auf erosionsgefährdeten Hängen, in Überschwemmungsgebieten, auf Standorten mit hohem Grundwasserstand sowie auf Moorstandorten ist ein Grünlandumbruch zu unterlassen; 6. die Anwendung von Düngemitteln und Pflanzenschutzmitteln hat nach Maßgabe des landwirtschaftlichen Fachrechtes zu erfolgen; [...]. (3) Bei der forstlichen Nutzung des Waldes ist das Ziel zu verfolgen, naturnahe Wälder aufzubauen und diese ohne Kahlschläge nachhaltig zu bewirtschaften. Ein hinreichender Anteil standortheimischer Forstpflanzen ist einzuhalten. (4) Bei der fischereiwirtschaftlichen Nutzung der oberirdischen Gewässer sind diese einschließlich ihrer Uferzonen als Lebensstätten und Lebensräume für heimische Tier- und Pflanzenarten zu erhalten und zu fördern. Der Besatz dieser Gewässer mit nichtheimischen Tierarten ist grundsätzlich zu unterlassen. Bei Fischzuchten und Teichwirtschaften der Binnenfischerei sind Beeinträchtigungen der heimischen Tier- und Pflanzenarten auf das zur Erzielung eines nachhaltigen Ertrages erforderliche Maß zu beschränken.”

³³⁷ O maior potencial de perigo é apontado na doutrina como razão pela escolha de uma proibição no contexto ambiental. Nesse sentido: “Deve ser, entretanto, analisado em cada caso, se realmente uma solução de ordem jurídica, tal como uma proibição absoluta, não seria mais indicada, por exemplo, no potencial mais alto de perigo de um bem, fator ou processo de produção” (NUTZINGER, 1992, p. 92-93). Do original. “Allerdings muß in jedem konkreten Fall überlegt werden, ob nicht doch, etwa bei einem hohen Gefährdungspotential eines Gutes, Faktors oder Produktionsprozesses, eine ordnungsrechtliche Lösung, wie ein absolutes Verbot, eher angezeigt ist.” Mais sobre esta questão será debatido à frente. Também, numa outra perspectiva: “Um processo danoso deve então ser proibido somente quando é intolerável e seja, com isso, um perigo para a segurança e ordem pública. Anteriormente pode o legislador tornar a tolerância a um comportamento danoso dependente de uma prestação monetária. [...] A concretização do valor da proporcional igualdade de tributação, de acordo com o princípio do Estado Social (art. 20 da Lei Fundamental) seria, neste aspecto, complementada por meio do objetivo estatal da proteção do meio ambiente (art. 20a da Lei Fundamental). Assim seriam levados em conta os significados elementares de um meio ambiente sadio para a viabilidade de uma comunidade estatal abrangida constitucionalmente” (HESSELLE, 2004, p. 129). Do original: “Ein schädliches Verhalten muss erst dann verboten werden, wenn es untragbar und damit zu einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung wird. Im Vorfeld kann der Gesetzgeber die Duldung eines schädlichen Verhaltens von einer Geldleistung abhängig machen. [...] Die Wertekonkretisierung der proportionalen Besteuerungsgleichheit nach Maßgabe des Sozialstaatsprinzip (Art. 20 GG) wäre insoweit zu ergänzen durch das Staatsziel des Umweltschutzes (Art. 20a GG). So würde der Elementaren Bedeutung einer gesunden Umwelt für die Lebensfähigkeit der grundgesetzlich verfassten staatlichen Gemeinschaft Rechnung tragen.”

transfronteiriça ou a utilização de substâncias, bem como a intervenção em certas superfícies e certas ações em áreas de preservação”³³⁸ (STORM, 2002, p. 69).

As proibições determinam, portanto, abstenções ou limites no âmbito do direito ambiental. Nesse sentido, “[...] modos de comportamento relevantes ao meio ambiente, qualificados como potencialmente prejudiciais ao meio ambiente, ou basicamente indesejados, são proibidos por lei [...]”³³⁹ (BENDER/SPARWASSER/ENGEL, 2000, p. 43). Como exemplo de proibição ambiental na Alemanha é na lei da proteção à natureza e cuidado da paisagem:

§39 Proteção geral de animais silvestres e plantas; Autorização para emitir decretos. (1) É proibido, 1. Perturbar intencionalmente animais silvestres ou sem motivo razoável captura-los, feri-los ou mata-los, 2. remover plantas silvestres de sua localização sem causa ou uso razoável, ou extinguir sua existência ou qualquer outra forma devasta-la, 3. prejudicar ou destruir sem justa causa os habitats de animais e plantas selvagens.³⁴⁰

Caso não sejam observadas as proibições, cabem as respectivas penalidades, tais como a imposição de uma multa, por exemplo. Já os mandamentos (*Gebote*) previstos na lei alemã são os atos legais que determinam a prática de uma ação, sem estabelecer, em contrapartida, uma sanção. Podem, assim como as obrigações, ser concretizadas pela indicação de um fazer, não fazer ou tolerar (HOPPE/BECKMAN/KAUCH, 2000, p. 171-174), diferenciando-se apenas pela ausência de sanção, portanto. Por esta razão, os mandamentos não possuem tanto efeito: “as proibições legais diretas, por outro lado, [...] desde que não sejam reforçadas por uma sanção, não são instrumento eficaz da política ambiental, tendo essencialmente apenas caráter apelativo”³⁴¹ (KLOEPFER, 1998, p. 256). Mas podem, ainda assim, ser utilizados com o objetivo de divulgar certa prática favorável à preservação ambiental.

Ao lado dessas medidas legais existem ainda as chamadas medidas administrativas para preservação do meio ambiente, cuja característica é a determinação pelo Poder Executivo. Na Alemanha é possível que a Administração Pública atue no interesse da preservação do meio ambiente por meio da estipulação da requisição de exibição (*Anzeigepflichten*) para realização

³³⁸ Do original: “[...] untersagen oder beschränken aus Gründen der Umweltpflege insbesondere das Errichten und Betreiben bestimmter Anlagen, das Herstellen, Inverkehrbringen, grenzüberschreitende Verbringe oder Verwenden von Stoffen sowie Eingriffe in Grundflächen und bestimmte Handlungen in Schutzgebieten.”

³³⁹ Do original: “[...] werden umweltrelevante, als potentiell umweltschädliche oder jedenfalls als im Grunde unerwünscht qualifizierte Verhaltensweisen gesetzlich verboten [...]”.

³⁴⁰ Do original: “§ 39 Allgemeiner Schutz wild lebender Tiere und Pflanzen; Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen. (1) Es ist verboten, 1. wild lebende Tiere mutwillig zu beunruhigen oder ohne vernünftigen Grund zu fangen, zu verletzen oder zu töten, 2. wild lebende Pflanzen ohne vernünftigen Grund von ihrem Standort zu entnehmen oder zu nutzen oder ihre Bestände niederzuschlagen oder auf sonstige Weise zu verwüsten, 3. Lebensstätten wild lebender Tiere und Pflanzen ohne vernünftigen Grund zu beeinträchtigen oder zu zerstören.”

³⁴¹ Do original: “Demgegenüber sind direkte gesetzliche Gebote [...] soweit sie nicht sanktionsbewehrt sind, kein besonders wirkungsvolles Instrument der Umweltpolitik, sondern haben im Wesentlichen nur Appellcharakter”.

do controle administrativo e por meio da requisição de inscrição (*Anmeldepflichten*) e das restrições das permissões (*Erlaubnisvorbehalte*) no âmbito das liberações (HOPPE/BECKMAN/KAUCH, 2000, p. 175).

Também na esfera administrativa, a Alemanha deve seguir as determinações da União Europeia quanto à avaliação do impacto ambiental determinada pela diretiva 85/337, de 27/6/1985, que vem sendo constantemente adaptada³⁴². O objetivo com essa medida não foi apenas a uniformização do controle administrativo na preservação do meio ambiente, mas foi também resolver a competitividade entre os países desse bloco, que poderia restar prejudicada diante de diferente tratamento dado por cada um às licenças ambientais. Sobre essa avaliação do impacto ambiental:

Por meio da avaliação do impacto ambiental os resultados ambientais mediatos e imediatos de um empreendimento planejado, inclusive de interações ecológicas em fase inicial (precaução) devem ser verificadas, descritas e avaliadas através de meios de comunicação e diversas áreas de conhecimentos (abordagem integrada) com a participação do Poder Público. Os resultados devem ser levados em consideração (apenas) pela entidade responsável pela aprovação do projeto e serve, assim, como ajuda para decisão³⁴³ (BENDER/SPARWASSER/ENGEL, 2000, p. 63).

Também consistem num instrumento para consecução de finalidades ambientais com crescente referência os chamados certificados, que visam divulgar informações a respeito do processo de produção ao consumidor final e, assim, alterar o comportamento destes. Há, ainda, os chamados certificados de emissão³⁴⁴, que, assim como as normas tributárias indutoras, também se baseiam no efeito econômico que podem causar ao particular, diante do custo que representam. Por meio da instituição desses certificados pode ser ponderado, nesse sentido, “[...] se é mais vantajoso comprar certificados suplementares ou investir em novas tecnologias para minoração do efeito estufa”³⁴⁵ (BURGI, 2003, p. 2487).

³⁴² É o caso, por exemplo, da Recomendação de 9 de abril de 2013, que também aborda a matéria.

³⁴³ Do original: “Durch die Umweltverträglichkeitsprüfung sollen alle unmittelbaren und mittelbaren Umweltauswirkungen eines geplanten Vorhabens einschließlich der ökologischen Wechselwirkungen frühzeitig (vorsorgend) medien- und fachgebietsübergreifend (integrativer Ansatz) unter Einbeziehung der Öffentlichkeit ermittelt, beschreiben und bewerten werden. Die Ergebnisse sind von der für die Zulassung des Vorhabens zuständigen Behörde (nur) zu berücksichtigen, dienen ihr somit als Entscheidungshilfe”.

³⁴⁴ Sobre este tema: “a comercialização de certificados de emissão (comércio de emissões) introduzida na República Federativa da Alemanha no dia primeiro de janeiro é um instrumento político-econômico para preservação do meio ambiente orientado pela quantidade [...]” (ELSPAS/SALJE/STEWING, 2006, p. 3). Do original: “Der in der Bundesrepublik Deutschland zum 1. Januar eingeführte Handel mit Emissionszertifikaten (Emissionshandel) ist ein mengenorientiertes wirtschaftspolitisches Instrument zum Umweltschutz [...]”. Ainda: “O mercado de carbono tem por base a negociação de Certificados de Redução de Emissões (CER) (CALIENDO, 2005, p. 888).”

³⁴⁵ Do original: “[...] ob es kostengünstiger ist, zusätzliche Zertifikate zu kaufen oder in neue Technologien zur Verminderung des Treibstoffausstoßes zu investieren und überschüssige Zertifikate zu verkaufen.”

Não há, entretanto, concordância quanto à verificação do impacto positivo desses certificados: “tais direitos de emissão devem resultar no fato de que medidas de proteção ambiental, bem como um meio ambiente menos prejudicado possível, ganhem um valor econômico que faça com que países menos industrializados não possam utilizá-los ao seu favor”³⁴⁶ (HOPPE/BECKMANN/KAUCH, 2000, p. 74). A crítica a esse instrumento demonstra a problemática que rodeia o estabelecimento de instrumentos para preservação do meio ambiente em cada país³⁴⁷.

Como será mais à frente observado, também há um amplo debate a respeito da implantação de normas tributárias indutoras na esfera ambiental. Por consistirem no objeto do presente estudo, as normas tributárias indutoras ambientais como instrumento estipulado na Alemanha para preservação ambiental encontram-se em capítulo específico, a seguir. A partir da observação dos aspectos gerais destas, será estudado o imposto sobre a energia, caso concreto a ser especificamente abordado nesta pesquisa.

4.3.2 Normas tributárias indutoras ambientais no ordenamento jurídico alemão

É pressuposto na norma tributária indutora a possibilidade de incentivar ou desestimular a conduta dos particulares para determinado fim. A constatação desta possibilidade, ainda por Pigou, foi absorvida pela doutrina e pela jurisprudência alemã, que reconheceram as consequências econômicas de uma imposição tributária. Assim, ao lado da função arrecadatória, é possível instituir no ordenamento jurídico alemão normas tributárias que tenham função indutora, com vistas a incentivar ou desestimular o comportamento do particular.

Nesse contexto, as seguintes determinações do Tribunal Constitucional Federal, acima debatidas, devem ser obedecidas: clareza do legislador ao criar tal medida, respeito ao direito à

³⁴⁶ Do original: “Solche handelbaren Emissionsrechte sollen dazu führen, daß Umweltschutzmaßnahmen und eine möglichst wenig belastete Umwelt einen wirtschaftlichen Wert erlangen, den weniger industrialisierte Länder zu ihren Gunsten nutzen können.”

³⁴⁷ Há na Alemanha, ainda, um sistema de devolução de vasilhames conhecido como *Pfand* ou “depósito”. Por meio desse sistema, produtos contidos em garrafas ou outros objetos semelhantes de plástico ou de vidro possuem no momento da venda a discriminação de dois preços, o preço do produto em si, por exemplo, de uma bebida, e o preço da respectiva embalagem. Posteriormente, quando esvaziados e retornados ao mesmo ou a outro estabelecimento de venda, o valor da embalagem é devolvido ao consumidor, em dinheiro ou crédito para compras. Esta medida estimula a separação e devolução dos vasilhames, que são imediatamente direcionados para reciclagem.

propriedade dos cidadãos, bem como aos limites já administrativamente estabelecidos naquela determinada matéria, obtenção efetiva do objetivo buscado com a medida e desnecessidade de verificação, pelo sujeito passivo, de uma vantagem direta. Atendidas essas prerrogativas, portanto, pode se falar numa norma tributária indutora na Alemanha.

Restou estabelecido no segundo capítulo que a norma tributária indutora ambiental é toda e qualquer norma no âmbito do direito tributário que, dotada de orientação política ambiental, está apta a induzir o comportamento dos particulares, modificando a conduta que estes normalmente realizariam, caso a mesma não existisse, em razão do gravame que representam ao patrimônio destes. Assim, pode ser identificada uma norma tributária indutora ambiental na Alemanha sempre que o objetivo com essa norma seja o de induzir o comportamento dos particulares para objetivos ambientais politicamente estabelecidos.

Nesse sentido, “a ideia básica da ecologização do direito tributário é fácil: modos de comportamento prejudicadores do meio ambiente serão (mais intensamente) tributados. A implementação concepcional desta ideia é, no entanto, possível em diferentes variantes e intensidades variáveis; na variedade de possibilidades reside o perigo de uma proliferação desregulada”³⁴⁸ (WEBER-GRELLET, 2001, p. 109). Por tal motivo, a análise desse instrumento deve ser cautelosa.

Nesse âmbito, é comum a utilização na Alemanha dos termos imposto ambiental (*Umweltsteuer*), tributo ambiental (*Umweltabgabe*) ou ainda ecoimposto (*Öko-Steuer*). Usualmente³⁴⁹ qualquer uma dessas denominações correspondem indistintamente a um tributo voltado a ações no meio ambiente. A respeito disso:

Típico para impostos ecologicamente motivados é a ligação do objetivo fiscal do imposto com o objetivo de proteção ao meio ambiente dentro da competência tributária do art. 105 da Lei Fundamental. Ao mesmo tempo é ligado à ecologização do sistema tributário tradicional o direcionamento tributário, por meio do qual o Estado moderno leva os cidadãos para um determinado comportamento político desejado – neste contexto o chamado “eco-imposto”. Todos os tributos ambientais, independentemente da configuração concreta, são em parte referidos como a eco-

³⁴⁸ Do original: “Die Grundidee einer Ökologisierung des Steuerrechts ist einfach: Umweltbelastende Verhaltensweisen werden (stärker) besteuert. Die konzeptionelle Umsetzung dieser Idee ist allerdings in verschiedenen Varianten und in unterschiedlicher Intensität möglich; bei der Vielzahl von Möglichkeiten besteht die Gefahr eines ungeregelten Wildwuchses.”

³⁴⁹ Nesse sentido, também, não há diferença entre os termos imposto ambiental e eco-imposto. Sobre isso: “o significado de impostos ecologicamente motivados deve ser equiparado com eco-imposto, bem como imposto ambiental. Trata-se de uma obrigação monetária de direito público, que mostra relação com a proteção ao meio ambiente” (HESSELLE, 2004, p. 15). Do original: “Der Begriff der ökologisch motivierten Steuer ist gleichzusetzen mit Ökosteuer bzw. Umweltsteuern. Dabei handelt es sich um öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten, die einen Bezug zum Umweltschutz aufweisen.”

imposto, para que assim as taxas e contribuições especiais também sejam abrangidas³⁵⁰ (JACHMANN, 2003, p. 247).

Em outros termos, a denominação ecoimposto é utilizada amplamente para designar tanto impostos (*Steuern*), como taxas (*Gebühren*), assim como contribuições (*Beiträge*) e tributos especiais (*Sonderabgaben*) do ordenamento jurídico alemão que tenham ligação com o meio ambiente³⁵¹. Neste contexto a definição de imposto encontra-se no parágrafo terceiro do Código Tributário (*Abgabenordnung*), que assim determina: “Impostos são prestações pecuniárias que não constituam uma contraprestação por um serviço específico e que são impostas a todos por uma entidade de direito público para obtenção de receitas, em que corresponda o fato gerador, com o qual a lei vincula o dever de prestação; a obtenção de receitas pode ser um objetivo secundário”³⁵². Trata-se, portanto, de uma definição com características que se aproximam à ideia de um imposto no ordenamento brasileiro.

Já a definição de taxas³⁵³ pode ser encontrada no texto do § 4 II KAG NW (Lei Tributária Municipal para o Estado da Renânia do Norte-Vestefália): “Taxas são prestações pecuniárias que são cobradas como contraprestação por um serviço específico – por um ato ou outra atividade oficial – da Administração (taxas administrativas) ou para o aproveitamento de instalações ou aparelhos públicos (taxas de utilização)”³⁵⁴. Também aqui traços essenciais que

³⁵⁰ Do original: “Typisch für die ökologisch motivierte Steuer ist die Verknüpfung des Fiskalzwecks der Steuer mit dem Ziel der Umweltschonung unter dem Dach der Steuerkompetenz des Art. 105 GG. Dabei wird mit der Ökologisierung des Steuersystems traditionell eine steuerliche Lenkung verbunden, durch die der moderne Staat den Bürger zu einem bestimmten, politisch, erwünschten Verhalten zu bewegen sucht – im vorliegenden Kontext der sog. Öko-Steuer. Z.T. werden als Öko-Steuer alle Umweltabgaben unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung bezeichnet, so dass auch Gebühren und Sonderabgaben mit umfasst werden.”

³⁵¹ Sobre isso: “Nas abarcadas medidas ambientais, senão também no direito regulador ambiental, também conta o mandamento do dever de prestação pecuniária na forma de impostos, taxas, contribuições e outros tributos que são cobrados por razões de preservação ambiental” (STORM, 2002, 239). Do original: “Zu den eingreifenden Umweltmaßnahmen, wenn auch nicht zum sog. Umweltordnungsrecht, zählt auch das Gebot der Geldleistungspflicht in Gestalt von Steuern, Gebühren, Beiträgen und anderen Abgaben, die aus Gründen der Umweltpflege erhoben werden.”

³⁵² Do original: “Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.”

³⁵³ A respeito da função indutora nas taxas na Alemanha: “O vínculo de uma taxa a um serviço estatal sugere que o âmbito de utilização dela para a obtenção de determinadas finalidades indutivas está subordinado a outras limitações de fato e de direito em comparação com a indução que é feita por meio de impostos ‘sem requisitos’.” Do original “Die Verknüpfung der Gebühr mit einer staatlichen Leistung legt nahe, dass ihr Einsatzgebiet zur Verfolgung bestimmter Lenkungszwecke anderen tatsächlichen wie rechtlichen Schranken unterliegt als die Lenkung mit Hilfe der „voraussetzungslosen“ Steuern” (WOHLFEIL/KAESER, 2005, p. 431). A respeito desses requisitos, é de se observar a definição de taxas logo abaixo comentada.

³⁵⁴ Do original: “Gebühren sind Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine besondere Leistung – Amtshandlung oder sonstige Tätigkeit – der Verwaltung (Verwaltungsgebühren) oder für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen (Benutzungsgebühren) erhoben werden.”

caracterizam uma taxa na Alemanha são encontradas na definição de taxas no Brasil, onde também representam uma contraprestação a uma atividade do Poder Público.

A definição das contribuições na Alemanha também encontram-se nas leis tributárias municipais (*Kommunalabgabengesetzen*), tais como a Lei Tributária Municipal para o Estado da Renânia do Norte-Vestefália, acima referida, que assim prevê: “§ 8 II Contribuições são prestações pecuniárias que servem para a reposição de despesas para a criação, aquisição e ampliação de instalações ou aparelhos públicos no âmbito do § 4, 2, em estradas, caminhos e praças, também para a melhoria destes, no entanto, sem contínua manutenção e reparação”³⁵⁵. A respeito das contribuições, estas: “[...] são soberanamente impostas para execução de reposições das despesas para a criação, aquisição e ampliação de instalações ou aparelhos públicos; para a melhoria de estradas, caminhos e praças, mas não para a contínua manutenção e reparação destes [...]”³⁵⁶ (TIPKE/LANG, 2010, p. 53).

Por último, os chamados tributos especiais são aqueles parafiscais, cuja competência advém do art. 70 da Lei Fundamental Alemã e não do art. 105. São:

Tributos, para os quais não se opõe nenhuma contraprestação atribuível, mas que diferentemente de impostos não é cobrada da totalidade dos contribuintes, mas apenas de um grupo específico, e que servem para o financiamento de tarefas especiais [...]. Tributos especiais são deveres de prestações monetárias, que são cobradas sem ‘pré-requisitos’ (ou seja, independentemente do recebimento ou preferencialmente oferecimento de contraprestação do Estado), cuja receita normalmente não flui para o orçamento geral do Estado, mas para serão administrados em fundos especiais. Contribuições especiais são constitucionalmente problemáticas. [...] Por esta razão tanto as contribuições especiais regradas pelo direito federal ou estatal só devem ser constitucionalmente permitidas sob estreitas condições³⁵⁷ (BIRK, 2010, 34-35).

Entretanto, como frisado ao longo desta pesquisa, a utilização nesse âmbito do termo imposto ambiental ou outro análogo é falha, não apenas por confundir as espécies tributárias, mas também pela imprecisão que o próprio termo tributo ambiental também pode apresentar. Para fins de adequação ao objeto ora em estudo é de ser identificada no tributo em análise, seja

³⁵⁵ Do original: “Beiträge sind Geldleistungen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen im Sinne des § 4 Abs. 2, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen.”

³⁵⁶ Do original: “(...) sind hoheitlich zur Finanzbedarfsdeckung auferlegte Aufwundersatzleistungen für die Herstellung, Anschaffung, oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen; für die Verbesserung von Straßen, Wegen und Plätzen, nicht für deren laufende Unterhaltung und Instandsetzung.”

³⁵⁷ Do original: “Abgaben, denen keine zurechenbare Gegenleistung gegenübersteht, die aber in Unterschied zu Steuern nicht von der Gesamtheit der Steuerbürger, sondern nur von bestimmten Gruppen erhoben werden und zur Finanzierung besonderer Aufgaben dienen [...] . Sonderabgaben sind Geldleistungspflichten, die wie die Steuer „voraussetzungslos“ (d.h. unabhängig von einer empfangenen oder bevorzugt angebotenen Gegenleistung des Staates) geschuldet werden, deren Aufkommen aber regelmäßig nicht in den allgemeinen Staatshaushalt fließt, sondern in Sonderfonds verwaltet wird. Sonderabgaben sind verfassungsrechtlich problematisch. [...] Aus diesen Gründen sind sowohl bundes- als auch landesrechtlich geregelte Sonderabgaben nur unter engen Voraussetzungen verfassungsrechtlich zulässig.”

este um imposto ou outra espécie tributária³⁵⁸, a existência de uma norma respectiva que detenha orientação política ambiental nos termos acima descritos, portanto.

Nesse sentido, desde 1976 puderam ser identificadas normas com função indutora ambiental na Alemanha, na chamada lei do tributo sobre águas residuais (*Abwasserabgabengesetz*). A respeito disso: “O objetivo desta lei não é ou era a obtenção de uma maior arrecadação possível, mas de natureza extrafiscal”³⁵⁹ (KLOEPFER, 1998, p. 314). O país passou desde então por transformações nesta esfera com a chamada reforma tributária ecológica (*Ökologisches Steuer Reform*) a partir da década de 90.

A reforma tributária ecológica teve como objetivo uma “[...] profunda mudança na estrutura do sistema dos impostos e dos tributos do ponto de vista ecológico”³⁶⁰ (REICHE, 1999, p. 25). O argumento então defendido para uma reforma era, de um lado:

(...) que as chances de aceitação política e cumprimento de uma política ambiental tributariamente orientada poderiam melhorar, porque a carga tributária – medida em receita tributária total – permanece constante do ponto de vista econômico. Além disso, tal reforma “ecológica” pode ser vista então como especialmente vantajosa, quando puderem ser corrigidas as distorções de alocação ecologicamente relevantes, não apenas por meio do aumento de impostos sobre a emissão, mas também pelas perdas tributariamente induzidas do bem-estar que, por exemplo, se fazem perceptíveis na forma de perda de rendimentos e do nível de emprego, podem ser diminuídas por meio da redução de tributos extrafiscais não neutros³⁶¹ (WEINBRENNER, 1999, 3-4).

A reforma tributária ecológica ocorreu em três passos (TIPKE/LANG, 2010, p. 229), com a “lei de introdução à reforma tributária ecológica” (*Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform*), de 24/3/1999, a “lei de continuação da reforma tributária ecológica” (*Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform*), de 16/12/1999 e a “lei para o desenvolvimento contínuo da reforma tributária ecológica” (*Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform*), de 23/12/2002. No referido sentido de uma constante consideração da perspectiva econômica, foi objetivada uma harmonização entre o imposto sobre a energia e

³⁵⁸ A respeito disso: “Unter Umweltabgaben werden hierbei öffentlichrechtliche Geldleistungen (Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben) verstanden, die zur Verfolgung ökologischer Zwecke erhoben werden” (SCHMIDT, 2001, p. 18).

³⁵⁹ Do original: “Ihr Ziel war und ist nicht die Erzielung eines möglichst hohen Aufkommens sonder außerfiskalischer Natur.”

³⁶⁰ Do original: “[...] tiefgreifenden Strukturveränderung des Steuer- und Abgabensystems unter ökologischen Gesichtspunkten.”

³⁶¹ Do original: “[...] daß sich die Chancen der politischen Akzeptanz und Durchsetzung für eine abgabenorientierte Umweltpolitik verbessern, weil die Steuerbelastung – gemessen am gesamten Steueraufkommen – gesamtwirtschaftlich betrachtet konstant bleibt. Zum anderen kann eine solche „ökologische“ Steuerreform dann als besonders vorteilhaft gelten, wenn nicht nur durch die Erhebung von Emissionssteuern die ökologisch relevanten Allokationsverzerrungen korrigiert werden, sondern auch steuerinduzierte Wohlfahrtverluste, der sich beispielsweise in Form von Einkommenseinbußen und niedrigen Beschäftigungsniveaus bemerkbar machen, durch die Senkung nichtneutraler Fiskalsteuern abgebaut werden können”.

o imposto sobre a eletricidade, cuja relevância enquanto objeto deste trabalho será abordada em ponto específico.

Diante das considerações anteriormente expostas, podem ser identificadas normas tributárias indutoras ambientais na previsão em certas espécies tributárias na Alemanha. É o caso, por exemplo, do tributo sobre águas residuais, acima referido. A norma contida no parágrafo 13 da lei do tributo sobre águas residuais (*Abwasserabgabengesetz*) prevê expressamente³⁶² a finalidade ambiental:

O advento do tributo águas residuais tem vinculação de finalidade com medidas que servem para manutenção ou melhoramento da qualidade da água. Os Estados federados podem determinar que despesas administrativas efetuadas serão acobertadas por meio da arrecadação do tributo sobre águas residuais, por meio da aplicação da presente Lei e da legislação estadual complementar³⁶³.

Outra possibilidade de identificação de uma norma tributária indutora ambiental está presente em leis de municípios que estabelecem o chamado imposto sobre embalagens (*Verpackungssteuer*). Tal norma objetiva diminuir o impacto ambiental negativo causado pela utilização de embalagens. A respeito disso: “o imposto sobre embalagens era então cobrado sobre o uso de materiais descartáveis que serviram para a embalagem de alimentos e bebidas repassados a título oneroso a usuários finais”³⁶⁴ (HOPPE/BECKMANN/KAUCH, 2000, p. 717).

Já na chamada lei do imposto sobre o tráfego aéreo (*Luftverkehrsteuergesetz*), de 2010, passou a ser possível a partir de 2011 a cobrança a título tributário de um valor fixo, a depender

³⁶² Apesar desta previsão os resultados obtidos com este tributo são questionados: “A crítica sobre a lei do tributo sobre águas residuais se dirige antes de tudo contra a circunstância de que esta só exerce hoje uma única função de alibi dentro de uma política de controle de Poluição da Água orientada para o erro. Muitos efeitos de alocações que eram atribuídas a lei do tributo sobre águas residuais ou que poderiam ser esperados por ela no futuro, seriam alcançados mais rapidamente e mais sustentavelmente por meio de outros instrumento de política das águas, como a transformação para uma proteção de água orientada para a emissão (planejamento do manejo, objetivos de qualidade) e por meio de mandamentos e proibições (por exemplo, normas de controle de poluição). Foi mostrado que instrumentos do ordenamento jurídico (por exemplo, imposição de valores limítrofes com risco de processamento pela procuradoria do Estado sobre o excedido) agem muito mais do que o direito tributário” (BINSWANGER/NUTZINGER/ZAHMT, 1990, p. 30). Do original: “Die Kritik am AbwAG richtet sich vor allem gegen den Umstand, daß es heute nur noch eine Alibifunktion innerhalb einer grundsätzlich fehlorientierten Gewässerreinhaltepolitik ausübt. Viele Allokationswirkungen, die dem AbWAG zugeschrieben oder in Zukunft von ihm erwartet werden, wären schneller und nachhaltiger durch andere gewässerpolitische Instrumente wie die Umstellung auf immissionsorientierten Gewässerschutz (Bewirtschaftungsplanung, Qualitätsziele) und durch Ge- und Verbote (z. B. Reinhalteordnung) zu erreichen. Es hat sich gezeigt, daß ordnungsrechtliche Instrumente (z. B. auferlegte Grenzwerte mit Gefahr der Verfolgung durch die Staatsanwaltschaft bei deren Überschreitung) weit stärker wirken als das Abgabenrecht.”

³⁶³ Do original: “Das Aufkommen der Abwasserabgabe ist für Maßnahmen, die der Erhaltung oder Verbesserung der Gewässergüte dienen, zweckgebunden. Die Länder können bestimmen, dass der durch den Vollzug dieses Gesetzes und der ergänzenden landesrechtlichen Vorschriften entstehende Verwaltungsaufwand aus dem Aufkommen der Abwasserabgabe gedeckt wird.”

³⁶⁴ Do original: “Verpackungssteuern wurden danach auf die Verwendung von Einwegmaterialien erhoben, die zur Verpackung von entgeltlich abgegebenen Speisen und Getränke an Endverbraucher dienen.”

do destino, sobre a realização de viagens de avião. Interessante nesta lei é a norma que determina uma data para entrega de um relatório pelos ministérios envolvidos para o Parlamento Federal sobre os efeitos desta tributação no setor de aviação³⁶⁵. Mais à frente será debatido acerca das consequências desta medida.

Também pode ser encontrada uma norma tributária indutora ambiental nas previsões de dedução do imposto de renda na Alemanha. É o que acontece, por exemplo, com a chamada distância total (*Entfernungspauschale*). Por meio desta norma fica permitida a redução do imposto de renda por meio da utilização de transporte público de casa para o trabalho, de acordo com a distância percorrida³⁶⁶. É de ser observado, portanto, que o aproveitamento do direito tributário com o objetivo de preservação ambiental não se limita à instituição de impostos ou a variação de alíquota dos existentes, por exemplo, o que justifica a opção da utilização, neste trabalho, do termo “norma tributária indutora ambiental”.

Estes são alguns exemplos para ilustrar o alcance das referidas normas na Alemanha. A aceitação jurisprudencial desta forma de intervenção, como apontada desde o início deste capítulo, não retira as críticas que são direcionadas a essa forma de proteção ao meio ambiente: “é visto como especialmente problemática a exatidão dos tributos ambientais, a relativização do princípio da capacidade contributiva, a compensação falha dos déficits no cumprimento da regulamentação legal, a incompatibilidade com as categorias tradicionais do direito constitucional e finalmente a questão da competência (municípios, estados, União)”³⁶⁷ (WEBER-GRELLET, 2001, p. 111).

Ainda nesse sentido é interessante a constatação de que a tributação vem sendo apontada como solução para todos os problemas, sem uma correspondente reflexão a respeito das consequências que esta prática pode representar: “também em outros âmbitos políticos – na

³⁶⁵ Texto original: “§ 19 (4) Das Bundesministerium der Finanzen legt unter Beteiligung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie dem Bundestag bis zum 30. Juni 2012 einen Bericht über die Auswirkungen der Einführung des Luftverkehrsteuergesetzes auf den Luftverkehrssektor und die Entwicklung der Steuereinnahmen aus der Luftverkehrsteuer vor.”

³⁶⁶ Em análise desta hipótese: “O legislador quer aqui alcançar o aproveitamento do transporte público. Este objetivo é constitucional, é compreensivelmente alcançável por meio de sua medida tributária e exige o tratamento desigual daqueles que dirigem até o trabalho com o próprio automóvel perante aqueles que, nesta ação, lançam mão do transporte público” (LORITZ, 1986, p. 7) Do original: “Der Gesetzgeber will hier die Inanspruchnahme öffentlicher Verkehrsmittel erreichen. Dieses Ziel ist verfassungsgemäß, es ist nachvollziehbar durch seine steuerliche Maßnahme erreichbar und es erfordert die Ungleichbehandlung derjenigen, die mit dem eigenen PKW zum Arbeitsplatz fahren gegenüber denen, die hierfür öffentliche Verkehrsmittel in Anspruch nehmen.”

³⁶⁷ Do original: “Als besonders problematisch wird dabei die Zielgenauigkeit der Umweltabgabe, die Relativierung des Leistungsfähigkeitsprinzips, die fehlende Kompensation des ordnungsrechtlichen Vollzugsdefizits, die Unvereinbarkeit mit den traditionellen Kategorien des Verfassungsrechts und schließlich die Frage der Kompetenz (Kommunen, Bund/Länder, EG) angesehen”.

política de moradia, de transporte, de desenvolvimento, é conhecido na Alemanha o método de procurar, inicialmente, não uma solução para cada problema, mas sim uma ‘solução tributária’³⁶⁸ (ZEITLER, 1997, p. 650)

Ainda a respeito disso, deve ser ressaltado que uma análise das normas tributárias indutoras ambientais precisa considerar os princípios ambientais vigentes no respectivo ordenamento jurídico. Nesse âmbito pode ser questionado, por exemplo, até que ponto a vontade do particular, ao decidir por pagar ou não pelo tributo, respeita o princípio da precaução. Em outros termos, e como já apontado por Pigou, uma tributação nos moldes aqui apontados permite que o particular decida se irá ou não realizar o fato gerador e que, para isso, tenderá a considerar nessa escolha o custo que o relativo tributo representa ao seu patrimônio. Ou seja, pode realizar o ato danoso e pagar o respectivo tributo ou abster-se de tal ato e, assim, evitar a incidência tributária.

Por outro lado, o princípio da precaução preza pela antecipação, nas ações humanas, da possibilidade de que essas últimas venham causar danos ambientais. Por isso, mesmo que tal ação signifique maiores custos, o sujeito deverá manter uma atitude precavida e tomar todas as medidas a fim de evitar os referidos danos. Diante disso, pode ser feita uma reflexão sobre a efetiva concretização desse princípio diante da concessão de escolha que é dada ao sujeito passivo, por meio da qual, a preservação de um bem ambiental em maior ou menor grau dependerá da interiorização ou não do custo que o relativo tributo representa ao particular.

Todas essas questões serão levadas em consideração na análise do chamado imposto sobre eletricidade, caso concreto em estudo, a ser feita no próximo capítulo. O objetivo com isso é verificar *in casu* as discussões teóricas levantadas ao longo deste trabalho e contribuir, assim, no debate acerca do tema tributação e meio ambiente, também empiricamente. Ao fim, as considerações teóricas e a experiência alemã serão levadas para o contexto brasileiro e, em respeito às diferenças entre ambos os ordenamentos, será discutida a viabilidade dessa medida para preservação ambiental no Brasil.

³⁶⁸ Do original: “Auch von anderen Politikbereichen her – der Wohnungspolitik, der Verkehrspolitik, der Entwicklungspolitik, ist in Deutschland der Ansatz bekannt, für jedes Problem nicht in erster Linie eine Lösung, sondern eine „steuerliche Lösung“ zu suchen.”

5. TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA RENOVÁVEL NA ALEMANHA E NO BRASIL: ESTUDO COMPARADO

Foi observado ao longo deste trabalho que a instituição e prevalência de uma norma tributária indutora ambiental demandam uma análise constante dos propósitos apresentados e dos resultados conseguidos. Não é suficiente, mormente em termos ambientais, uma justificativa meramente argumentativa dos efeitos que esta referida medida poderia, em tese, alcançar. Em outros termos, a premissa de que um agravo ao patrimônio do sujeito passivo irá, invariavelmente, alterar o comportamento deste não pode se sustentar por si só. É necessário verificar como os sujeitos passivos estão reagindo à imposição da medida.

Nesse sentido, o próprio Pigou propugnou pela verificação acurada dos resultados obtidos, como apontado no primeiro capítulo. Assim, apesar das recorrentes referências doutrinárias ao chamado “tributo pigouviano” não se dedicarem a um aprofundamento dos requisitos trazidos pelo economista, é de ser observado que este já advertia quanto à cautela na utilização de uma tributação nesses moldes, sob pena de que essa tributação traga consigo, juntamente com o resultado almejado, efeitos outros indesejáveis.

Defendeu, ademais, a possibilidade de combinação destas formas de intervenção e apontou, na intervenção estatal nas atividades produtivas, a necessidade de preenchimento dos requisitos estipulados autonomamente pelos Estados. Neste âmbito, não apenas os requisitos previstos no texto constitucional e nas leis, mas também aqueles que demonstrem a adequação econômica desta medida. Há uma limitação, portanto, na teoria de Pigou quanto à instituição desta medida, especificamente no tocante ao atendimento dos requisitos jurídicos e econômicos.

Em consideração a esta postura de observação e acompanhamento, que pautou o trabalho até aqui realizado, é dedicado este último capítulo à análise de normas tributárias indutoras ambientais no âmbito da propagação de fontes renováveis de energia. O objetivo é observar se a instituição de normas tributárias indutoras ambientais nesse âmbito é capaz ou não de incentivar o uso da energia renovável em prejuízo das fontes que não se enquadrem neste conceito.

Considera-se uma fonte de energia renovável quando esta é inesgotável ou pode ser repostada, seja espontaneamente, seja por meio de atuação humana. É o caso, por exemplo, da energia solar, eólica ou maremotriz. Algumas outras fontes de energia, por outro lado, têm duração limitada, ou seja, existem de forma restrita no planeta, e são por isso conhecidas como fontes não renováveis de energia. Nesse caso, a escassez tende inclusive a torná-las mais caras

ao longo do tempo. Além disso, possuem um maior grau de poluição, como no caso da energia nuclear, que produz lixo radioativo, e do carvão mineral, cuja extração libera dióxido de carbono (CO₂) e metano (CH₄). Ademais, fontes de energia não renováveis conhecidas como fósseis, a exemplo do petróleo e do gás natural, são causa de disputas políticas e de crises internacionais.

Impende ponderar que a denominação de uma fonte de energia como renovável não significa que esta fonte de energia não traga, também, problemas ambientais. Assim, por exemplo, a fonte hidrelétrica de energia, apesar de ser renovável, traz riscos ao meio ambiente na construção das barreiras e na modificação do percurso dos rios, alterando o bioma ali existente. Apesar deste fato não poder ser ignorado, é de se levar igualmente em consideração as benesses que a utilização de energia proporciona à vida humana, tornando inimaginável o amplo retorno de grupos societários a uma rotina totalmente sem energia. A utilização de energia não apenas traz conforto como também assegura, por meio da tecnologia, a continuação da vida e este fato deve ser levado em consideração.

Assim, abordar os instrumentos que buscam o aumento da utilização das fontes renováveis de energia não significa ignorar o prejuízo que estas também podem trazer ao meio ambiente, mas apenas reconhecer o prestígio que deve ser dado a uma fonte de energia que, além de ser renovável, é comparativamente menos poluente do que as demais. Partindo-se do pressuposto acima citado quanto à necessidade de energia para humanidade, devem as fontes de energia sustentável, por conseguinte, ser buscadas.

Em outros termos, o objetivo da propagação, em todo o planeta, da energia renovável é considerado válido neste trabalho. Esta é a razão pela qual os instrumentos para obtenção desse objetivo devem ser conhecidos e analisados e, se for o caso, difundidos. Nesse sentido, serão a seguir apresentadas e verificadas a abordagem deste tema tanto na Alemanha como no Brasil. Isto porque cada Estado, em atenção à própria situação e à soberania, define e dá tratamento, por meio da respectiva atividade legislativa, ao objeto que representa o uso de energia renovável. Com isso será possível verificar soluções distintas a uma questão que se apresenta universalmente no debate da preservação do meio ambiente, com foco nas medidas tributárias de cada ordenamento jurídico, bem como nos resultados obtidos.

5.1 Tributação sobre energias renováveis na Alemanha: o imposto sobre a energia elétrica

5.1.1 Cenário para uma tributação

a) Aspectos geográficos

Não apenas as particularidades do ordenamento jurídico a ser observado devem ser levadas em consideração num estudo comparativo, mas também, no presente caso das normas tributárias indutoras ambientais, é necessário ter em conta as especificidades geográficas do meio no qual está situado o referido Estado. Tais especificidades esclarecem não apenas a demanda por energia naquela região, mas principalmente também determinam as soluções naturais que estão ao alcance para correspondê-la.

A Alemanha está situada num território de 357.021 quilômetros quadrados (HÄNSGEN/HANTZSCH, 2003, p. 10) e é constituída por uma diversidade de paisagens. Sobre isto:

Nossa terra natal tem uma variedade grandiosa de diferentes formas de paisagens para oferecer. Aqui há tão diferentes espaços naturais como costas litorais com dunas e falésias, terrenos áridos e lagos, planaltos arborizados com vulcões e lagoas, a região alpina com grandiosos lagos e os alpes com a montanha mais alta da Alemanha. É uma mistura de planícies, planaltos e altas montanhas, de piscinas e piques, lagos e paisagens fluviais [...] ³⁶⁹ (OTZEN, 2013, p. 13).

O clima nesta região da Europa Central é temperado, o que significa uma variação das temperaturas ao longo do ano, com quatro estações bem definidas, porém não muito previsíveis. Há neste território 12 milhas náuticas de águas territoriais e alguns dos principais rios são: Elba, Weser, Reno, Spree, Ruhr, Saale, Mosel, Danúbio (OSTER, 2007, p. 5). Nos limites, além das fronteiras com a Dinamarca, a Polônia, a República Tcheca, a Áustria, a Suíça, a França, Luxemburgo, a Bélgica e os Países Baixos, encontram-se os mares de Norte e Báltico.

Destacam-se no relevo alemão as planícies vastas no norte e as montanhas do centro ao sul, áreas diferenciadas cujas respectivas vegetações podem consistir, por exemplo, em campos ou pântanos. As características acima descritas já permitiram a geração de energia na Alemanha pelas renováveis vias eólica, solar, hidrelétrica, geotérmica e de biomassa, as quais serão abaixo comentadas.

³⁶⁹ Do original: “Unsere Heimat hat eine grandiose Vielfalt an unterschiedlichen Landschaftsformen zu bieten. Hier gibt es so unterschiedliche Naturräume wie Küsten mit Dünen und Kliffs, das Tiefland mit Heiden und Seen, die bewaldeten Mittelgebirge mit Vulkanen und Maaren, das Alpenvorland mit seinen großartigen Seen und die Alpen mit dem höchsten Berg Deutschlands. Es ist die Mischung aus Ebenen, Mittelgebirgen und Hochgebirgen, aus Becken und Senken, aus Seen- und Flusslandschaften [...]”

A Alemanha é constituída por uma população de mais de 81 milhões de habitantes³⁷⁰ e o consumo médio de eletricidade por pessoa é de 7,08 MWh, totalizando 579,21 TWh³⁷¹. Apesar de uma redução na produção de energia primária nos últimos anos³⁷², tal valor permanece não apenas relativamente maior do que o valor médio verificado no Brasil, que é de 2,44 MWh, mas ultrapassa também o valor total³⁷³ da energia que é consumida neste país, que é de 480,12 TWh³⁷⁴. Uma das razões para esta discrepância no consumo de energia está na diferenciação do grau de industrialização verificado em ambos.

Desde 1990 é produzida comercialmente energia eólica na Alemanha. Atualmente esta produção representa 40% da energia renovável neste país³⁷⁵. Em 2012 o Estado da Federação que mais produziu energia nesses termos foi a Baixa Saxônia, com 7.315 MW. No total, foram produzidos 31.007 MW de energia eólica em toda a Alemanha, neste mesmo ano³⁷⁶. Um dos motivos para esta marca alcançada é o incentivo contido na Lei das Energias Renováveis (*Erneuerbare-Energien-Gesetz*), conhecida como EEG, que será mais à frente comentada.

³⁷⁰ Total de 81.843.743 habitantes em 31/12/2011, de acordo com o Serviço de Estatística da Federação e dos Estados da Alemanha (*Statistische Ämter des Bundes und der Länder*). Dados disponíveis em: <<https://www.regionalstatistik.de/genesis/online;jsessionid=A294449D27CB1B43B6F51D89FB08AE08?sequenz=tabelleErgebnis&selectionname=173-01-4>>. Acesso em 6 Jan. 2014.

³⁷¹ Dados da Agência Internacional de Energia (IEA) relativos a 2011 e disponíveis em: <<http://www.iea.org/statistics/statisticssearch/report/?&country=GERMANY&year=2011&product=Indicators>>. Acesso em 7 Jan. 2014.

³⁷² A respeito disso: “No ano de 2011 o consumo de energia primária alcançado, de acordo com o Grupo de Trabalho para Balanços Energéticos (AGEB), foi o menor nível desde o início dos anos setenta, com 13.521 Petajoule (PJ), e ficou 5% mais baixo que o ano passado. A grande influência no desenvolvimento do consumo foi o clima mais ameno, que diminuiu significativamente a demanda por energia térmica. Outro fator de influência foram os altos preços da energia. Ajustado aos efeitos de temperatura, o consumo teria caído apenas por um por cento em 2011, de acordo com o AGEB”. Do original: “Im Jahr 2011 erreichte der Primärenergieverbrauch nach Angaben der Arbeitsgemeinschaft Energiebilanzen (AGEB) mit 13.521 Petajoule (PJ) den niedrigsten Stand seit Anfang der 1970er Jahre und lag um 5 % niedriger als im Vorjahr. Den größten Einfluss auf die Verbrauchsentwicklung hatte die milde Witterung, die den Bedarf an Wärmeenergie deutlich verminderte. Einen weiteren Einflussfaktor bildeten die hohen Energiepreise. Bereinigt um Temperatureffekte wäre der Verbrauch 2011 laut Angaben der AGEB nur um ein Prozent gesunken.” Informação do Instituto Federal do Meio Ambiente na Alemanha (*Umweltbundesamt*), disponível em: <<http://www.umweltbundesamt.de/daten/energie-als-ressource/primaerenergieverbrauch>>. Acesso em 7. Jan. 2014.

³⁷³ O valor total da energia consumida corresponde ao valor da energia produzida mais o da energia importada menos o da energia exportada e perdas.

³⁷⁴ da Agência Internacional de Energia (IEA) relativos a 2011 e disponíveis em: <<http://www.iea.org/statistics/statisticssearch/report/?country=BRAZIL&product=indicators&year=2011>>. Acesso em 7 de Jan. 2014.

³⁷⁵ Dados da Associação Federal de Energia Renovável na Alemanha (*Bundesverband Erneuerbare Energie*), disponíveis em: <<http://www.bee-ev.de/Energieversorgung/ErneuerbareEnergien/Windenergie.php>>. Acesso em 7 Jan. 2014. Em razão da importância que representa para os dois países, a energia elétrica de fonte eólica também será aprofundada na análise das normas tributárias indutoras ambientais no Brasil.

³⁷⁶ Dados da Agência para Energia Renovável na Alemanha (*Agentur für Erneuerbare Energien*), mantida pelo Ministério Federal da Preservação do Meio Ambiente e da Segurança Nuclear (*Bundesministerium Umwelt Naturschutz Reaktorsicherheit*), disponíveis em: <http://www.foederal-erneuerbar.de/uebersicht/bundeslaender/BW%7CBY%7CB%7CBB%7CHB%7CHH%7CHE%7CMV%7CNI%7CNRW%7CRLP%7CSL%7CSN%7CS T%7CSH%7CTH%7CD/kategorie/top%2010/auswahl/180-installierte_leistun/#goto_180>. Acesso em 5 Jan. 2014.

Outra importante fonte de energia renovável na Alemanha que também tem um incentivo nos mesmos moldes é representada pela energia solar. Foi estimulada principalmente a partir de 1999, com a disponibilização de crédito para construção de telhados com painéis de células fotovoltaicas, os quais, em consequência, tiveram aumento na produção. Nesse caso pode ser observado um ciclo econômico iniciado por estímulos estatais voltados ao meio ambiente que mantém a continuidade no próprio mercado.

O potencial hídrico da Alemanha também é utilizado para geração de energia e atualmente há cerca de 7.500 centrais hidrelétricas neste país (ANDERER, 2012, p. 8). Devido à referida variação do relevo no território alemão, 80% dessas centrais hidrelétricas encontram-se no sul, mais especificamente nos Estados Bade-Vurtemberg e Bavária³⁷⁷. Apesar desta fonte gerar energia sem emissão de CO₂, o impedimento à migração dos peixes nos rios é um dos argumentos³⁷⁸ levantados na Alemanha para o desestímulo a esta prática, ou seja, “efeitos negativos sobre a ecologia aquática são opostos às vantagens da utilização de hidrelétricas como fonte de energia renovável, os quais devem ser, tanto quanto possível, evitados ou reduzidos através de medidas apropriadas”³⁷⁹ (ANDERER, 2012, p. 2).

Além dessas fontes, há um grande investimento na Alemanha na chamada bioenergia, por meio de canola, por exemplo. Também a energia geotérmica realiza um papel relevante neste país, que já se encontra em quinto lugar no ranking mundial³⁸⁰. As fontes de energia renováveis acima citadas representam cerca de 12%³⁸¹ de toda a energia produzida na Alemanha e os índices vêm aumentando a cada ano. Os fundamentos legais para o cenário aqui

³⁷⁷ Dados da Associação Federal de Centrais Hidrelétricas na Alemanha (*Bundesverband Deutscher Wasserkraftwerke*), disponíveis em: <<http://www.wasserkraft-deutschland.de/wasserkraft/wasserkraft-in-den-bundeslaender.html>>. Acesso 5 Jan. 2014.

³⁷⁸ Neste âmbito, ANDERER, 2012.

³⁷⁹ Do original: “Den Vorteilen der Wasserkraftnutzung als erneuerbare Energiequelle stehen negative Auswirkungen auf die Gewässerökologie gegenüber, die so weit als möglich durch entsprechende Maßnahmen vermieden oder vermindert werden sollen.”

³⁸⁰ Dados da Associação Federal de Energia Geotérmica (*Bundesverband Geothermie*) Disponíveis em: <<http://www.geothermie.de/aktuelles/geothermie-in-zahlen.html>>. Acesso em 7 Jan. 2014.

³⁸¹ De acordo com o Ministério Federal para Economia e Energia (*Bundesministerium für Wirtschaft und Energie*): “A contribuição das energias renováveis para o fornecimento de energia na Alemanha tem crescido constantemente nos últimos anos. Em 2012, sua participação foi de 11,6% do consumo de energia primária e 12,6% consumo de energia final. As energias renováveis no setor da eletricidade devem ser expandidas até 2025 para 40% a 45% e, em 2035, para 55% a 60%.” Do original: “Der Beitrag der erneuerbaren Energien zur Energieversorgung in Deutschland ist in den letzten Jahren beständig gewachsen. Im Jahr 2012 betrug ihr Anteil 11,6 Prozent am Primärenergieverbrauch und 12,6 Prozent am Endenergieverbrauch. Bis zum Jahr 2025 sollen die Erneuerbaren Energien im Strombereich auf 40 bis 45 Prozent und bis zum Jahr 2035 auf 55 bis 60 Prozent ausgebaut werden.” Informação disponível em: <<http://www.bmwi.de/DE/Themen/Energie/erneuerbare-energien.html>>. Acesso em 7 Jan. 2014. Em 2013 manteve-se este aumento é o percentual chegou a 11,8%, segundo o Grupo de Trabalho para Balanços Energéticos (*Arbeitsgemeinschaft Energiebilanzen*). Dados disponíveis em: <http://www.ag-energiebilanzen.de/index.php?article_id=29&fileName=ageb_pressedienst_08_2013_pev_jahr.pdf>. Acesso em 17. Jan. 2014.

apresentado e as especificidades do ordenamento jurídico alemão sobre o tema serão expostos nos próximos itens.

b) Aspectos Jurídicos: Diretivas da União Europeia

Conforme apontado no quarto capítulo, dedicado às particularidades do ordenamento jurídico alemão, deve haver observância por este país, enquanto Estado membro da União Europeia, das diretrizes que por esta última são estabelecidas³⁸². Em razão disso, a posterior lei alemã da energia renovável, assim como a lei do imposto sobre a eletricidade, fundamenta-se na Diretiva 2003/96/CE do Conselho da União Europeia. É necessário, pois, antes de abordar as referidas leis, conhecer a estrutura de tal diretiva.

É um dos argumentos apresentados nessa diretiva, como motivação para uma tributação sobre produtos energéticos e eletricidade, a existência de diferentes níveis nacionais de tributação sobre a energia e a necessidade de determinação de patamares mínimos para todos os Estados membros neste âmbito. Com isso ficaria permitido um melhor funcionamento do mercado interno e facilitado o alcance de outros objetivos buscados pela União Europeia. Isto porque o diferente tratamento dado por cada Estado membro pode gerar problemas de concorrência no mercado europeu. Sobre isso:

A diretiva para tributos sobre energia tem como objetivo unificar a tributação de produtos energéticos e da eletricidade na União Europeia, em consideração ao nível até então alcançado, e por meio de uma tributação mínima para energia elétrica e outros produtos energéticos, como óleo combustível, para assegurar o bom funcionamento do mercado interno. Ao lado dos óleos minerais clássicos, também foram incluídos pela primeira vez na definição das alíquotas mínimas das regras comunitárias a eletricidade, o gás natural e o carvão³⁸³ (BIRGEL/LINAU, 2006, p. 785).

³⁸² Sobre o tema: “Hoje colocam-se aos Estados-membros da Comunidade Europeia pelo menos três grandes desafios em sede da relação Finanças Públicas/Ambiente no que respeita diretamente à dimensão energética. A eles cabe, juntamente com a transposição das diretivas comunitárias sobre tributação energética e o enquadramento jurídico-fiscal da nova realidade – que é o sistema europeu do comércio de emissões poluentes –, a promoção da eficiência energética e das fontes de energia renovável mediante o recurso às finanças públicas, mais propriamente aos instrumentos de despesa pública” (SOARES, 2005, p. 41).

³⁸³ Do original: “Die Energiesteuerrichtlinie hat zum Ziel, die Besteuerung von Energiezeugnissen und elektrischem Strom in der EU über den bisher erreichten Stand hinaus zu vereinheitlichen, um durch eine Mindestbesteuerung für elektrischen Strom und andere Energieerzeugnisse als Mineralöle das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten. Neben den klassischen Mineralölen wurde in die Gemeinschaftsregelungen erstmalig auch Strom, Erdgas und Kohle unter Festlegung von Mindeststeuersätzen einbezogen.”

Mesmo assim é legada aos Estados membros nessa diretiva a flexibilidade para definirem individualmente como vão aplicar os direcionamentos políticos comumente estabelecidos. Para isso, por exemplo, restou prevista a revisão periódica pelo Conselho da União Europeia dos incentivos fiscais e níveis tributários mínimos praticados por cada Estado membro, de maneira a resguardar a concorrência nesta região. Para tanto são considerados também os outros tributos que incidam sobre este mesmo objeto.

Por meio desta diretiva fica permitido que cada Estado membro aplique alíquotas diferenciadas ao mesmo produto, desde que sejam respeitados os valores mínimos comumente estabelecidos³⁸⁴, o que pode acontecer, por exemplo, em função da utilização que é dada à energia, ou até mesmo se esta se dá de maneira profissional ou não, ou seja, se é feito ou não por uma entidade profissional³⁸⁵.

Nesse sentido, por exemplo, também está previsto nas considerações da referida diretiva: “as empresas que celebrem acordos destinados a melhorar significativamente a protecção do meio ambiente e a eficiência energética merecem uma atenção particular. Dentre estas empresas, as que têm uma utilização intensiva de energia merecem tratamento específico”. Há, com isso, a possibilidade de diferenciação da tributação de acordo com as características inerentes do sujeito passivo do tributo.

Dentre os dispositivos da Diretiva 2003/96/CE do Conselho da União Europeia, prevê literalmente o art. 1º que: “os Estados membros devem tributar os produtos energéticos e a eletricidade de acordo com o disposto na presente diretiva”. Há, para tanto, uma a diferenciação no art. 2º entre produtos energéticos, tais como os combustíveis, e a eletricidade, objeto específico deste trabalho.

Também é relevante para o presente estudo o conteúdo previsto no art. 6º da Diretiva 2003/96/CE, segundo o qual: “os Estados membros têm a faculdade de aplicar as isenções ou reduções do nível de tributação previstas na presente diretiva: a) Directamente; b) Através de uma taxa diferenciada; c) Através do reembolso da totalidade ou parte do montante do imposto”. Com isto fica permitido, assim, a instituição, por cada ordenamento jurídico nacional, de normas tributárias indutoras ambientais sobre a eletricidade, seja por meio de isenções, seja por variação das alíquotas, ou ainda por meio da restituição do valor tributário pago. A respeito disso, determina ainda o art. 14, 1:

³⁸⁴ Os níveis mínimos de tributação à eletricidade estão referidos no art. 10 da Diretiva 2003/96/CE do Conselho da União Europeia.

³⁸⁵ Art. 11 da Diretiva 2003/96 do Conselho da União Europeia.

[...] os Estados membros devem isentar os produtos a seguir referidos nas condições por ele fixadas tendo em vista assegurar uma aplicação correcta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas: a) produtos energéticos e electricidade utilizados para produzir electricidade e electricidade utilizada para manter a capacidade de produzir electricidade. No entanto, por razões de política ambiental, os Estados membros podem sujeitar estes produtos a imposto, sem que tenham de respeitar os níveis mínimos de tributação estabelecidos na presente directiva. Nesse caso, a tributação destes produtos não será tomada em consideração para efeitos da observância do nível mínimo de tributação aplicável à electricidade fixado no art. 10.

Impende ainda observar a expressa referência às fontes de energia renováveis contidas no art. 15, 1, relevante para este estudo:

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados membros podem aplicar, sob controlo fiscal, isenções totais ou parciais ou reduções do nível de tributação aos seguintes produtos: [...]; b) Eletricidade: - de origem solar, eólica, das ondas, maremotriz ou geotérmica; - de origem hidráulica produzida em centrais hidroeléctricas; - produzida a partir da biomassa ou de produtos produzidos a partir da biomassa; - produzida a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas; - produzidas por pilhas a combustível.

É estabelecido, ademais, um prazo de transição para aplicação dessas medidas comuns aqui apontadas, o que foi feito especificamente para cada Estado membro no artigo 18. Além disso, a aludida diretiva menciona o Protocolo de Kyoto, o qual também faz referência à tributação neste âmbito³⁸⁶. Da mesma forma é feita alusão ao próprio tratado que instituiu a União Europeia, anteriormente abordado, segundo o qual, matéria relativa ao meio ambiente deve realizada de forma integrada por todos os Estados membros. Por fim, resta observar que é expressamente previsto o respeito às obrigações internacionais vigentes.

Ainda no âmbito das diretivas da União Europeia que devem ser observadas pelo ordenamento jurídico alemão neste tema, merece destaque a Diretiva 2009/28 relativa à promoção da utilização de energia proveniente de fontes renováveis. Foram levados em consideração para a pactuação desta medida os seguintes argumentos:

O controlo do consumo de energia na Europa e a utilização crescente de energia proveniente de fontes renováveis, a par da poupança de energia e do aumento da eficiência energética, constituem partes importantes do pacote de medidas necessárias para reduzir as emissões de gases com efeito de estufa e cumprir o Protocolo de Quioto à Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas, bem como outros compromissos, assumidos a nível comunitário e internacional, de redução das emissões de gases com efeito de estufa para além de 2012. Estes factores têm também um importante papel a desempenhar na promoção da segurança do aprovisionamento energético, na promoção do desenvolvimento tecnológico e da inovação e na criação

³⁸⁶ Prevê o Protocolo de Kyoto: “1. Cada Parte incluída no Anexo I, ao cumprir seus compromissos quantificados de limitação e redução de emissões assumidos sob o Artigo 3, a fim de promover o desenvolvimento sustentável, deve: (a) Implementar e/ou aprimorar políticas e medidas de acordo com suas circunstâncias nacionais, tais como: [...]“(v) A redução gradual ou eliminação de imperfeições de mercado, de incentivos fiscais, de isenções tributárias e tarifárias e de subsídios para todos os setores emissores de gases de efeito estufa que sejam contrários ao objetivo da Convenção e aplicação de instrumentos de mercado;”. Acesso em 20 Jun. 2014. Texto disponível em: <http://mudancasclimaticas.cptec.inpe.br/~rmclima/pdfs/Protocolo_Quito.pdf>.

de oportunidades de emprego e desenvolvimento regional, especialmente em zonas rurais e isoladas.

Assim, não apenas o objetivo da redução das emissões, mas também o asseguramento de energia para toda a Europa de uma maneira mais independente do que a atualmente observada no mercado internacional, mormente no que diz respeito à energia fóssil, passaram a ser expressamente buscados por meio dessa diretiva. A descentralização da produção de energia, ademais, é um incentivo ao desenvolvimento da tecnologia e de regiões diferenciadas na Europa.

Para tanto, prevê referida diretiva como objetivo obrigatório aos Estados membros para 2020 o coeficiente de pelo menos 20% de energia proveniente de fontes renováveis, bem como de 10% de energia proveniente de fontes renováveis no setor dos transportes³⁸⁷, para o que foi previsto um plano nacional, no art. 4º³⁸⁸, e projetos conjuntos entre os Estados membros, no art. 7º³⁸⁹, e entre países terceiros, no art. 9º³⁹⁰. Essas normas facilitam a obtenção dos objetivos propostos pela União Europeia quanto ao tema em comento. A seguir serão analisadas as medidas nacionais da Alemanha nesse âmbito, especialmente no tocante à energia elétrica.

c) Aspectos do ordenamento jurídico alemão

Indispensável para o estudo da lei do imposto sobre a eletricidade na Alemanha é uma observação a respeito da lei sobre energias renováveis, que entrou em vigor neste país ainda em 2000. A relevância desta lei pode ser assim apresentada: “A lei sobre energias renováveis tem provado ser até agora o instrumento de financiamento mais eficaz do governo federal em

³⁸⁷ Art. 3 da Diretiva 2009/28 do Conselho da União Europeia.

³⁸⁸ Trecho do referido dispositivo: “Planos de acção nacionais para as energias renováveis 1. Cada Estado-Membro aprova um plano de acção nacional para as energias renováveis. Os planos de acção nacionais para as energias renováveis fixam os objectivos nacionais dos Estados-Membros para as quotas de energia proveniente de fontes renováveis consumida pelos sectores dos transportes, da electricidade e do aquecimento e arrefecimento em 2020, tendo em conta os efeitos de outras medidas políticas relacionadas com a eficiência energética no consumo final de energia, bem como medidas adequadas para alcançar os objectivos globais nacionais [...]”.

³⁸⁹ Texto do dispositivo citado: “Projectos conjuntos entre Estados-Membros 1. Dois ou mais Estados-Membros podem cooperar em todos os tipos de projectos conjuntos relacionados com a produção de electricidade, aquecimento e arrefecimento a partir de fontes de energia renováveis. Essa cooperação pode envolver operadores privados.”

³⁹⁰ Texto do dispositivo citado: “1. Um ou vários Estados-Membros podem cooperar com um ou vários países terceiros em todos os tipos de projectos conjuntos relativos à produção de electricidade proveniente de energias renováveis. Esta cooperação pode envolver operadores privados.”

relação ao cumprimento das metas de expansão das energias renováveis no setor da eletricidade e é considerado internacionalmente como exemplar³⁹¹ (SCHLACKE, 2010, p. 142).

Nesse sentido, é objetivo explícito da lei sobre energias renováveis contido no §1:

O objetivo desta lei é, principalmente no interesse da proteção ao clima e ao meio ambiente, possibilitar o desenvolvimento sustentável do fornecimento de energia, diminuir os custos econômico-nacionais de abastecimento de energia também por meio da inclusão de efeitos externos de longo prazo, poupar as fontes de energia fósseis e fomentar a continuação do desenvolvimento da tecnologia para a geração de eletricidade a partir de fontes renováveis de energia.³⁹²

Para tanto são traçados objetivos concretos, assim como estipulado pela Diretiva 2009/28 da União Europeia. Nesse sentido, devem ser atingidos os seguintes coeficientes percentuais de eletricidade produzida por fontes renováveis, de acordo com o mesmo parágrafo anteriormente citado: 35% até 2020, 50% até 2030, 65% até 2040 80% até 2050. É importante observar que o termo energia renovável representa, nos termos do §3: "energia hidrelétrica, incluindo energia da ondas, das marés, do gradiente do sal e de correntes, energia eólica, energia de radiação solar, energia geotérmica, energia a partir da biomassa, incluindo o biogás, biometano, gás de aterro e gás de esgoto, bem como a fração biodegradável dos resíduos domésticos e da indústria"³⁹³.

A lei sobre energias renováveis representa um relevante estímulo à produção deste tipo de energia na Alemanha, inclusive para o pequeno produtor³⁹⁴. Por meio dessa lei, por exemplo, passou a ser assegurada pelo governo alemão a compra de energia renovável gerada por pessoas privadas, desde que essa tenha potência instalada a partir de 30 KW, o que pode ser considerado um baixo valor. Mas este baixo valor representa em si um incentivo aos pequenos produtores,

³⁹¹ Do original: "Das EEG hat sich im Hinblick auf die Erreichung der Ausbauziele für erneuerbare Energien im Strombereich als bislang effektivstes Förderinstrument der Bundesregierung herausgestellt und wird international als beispielhaft bewertet".

³⁹² Do original: "Zweck dieses Gesetzes ist es, insbesondere im Interesse des Klima- und Umweltschutzes eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen, die volkswirtschaftlichen Kosten der Energieversorgung auch durch die Einbeziehung langfristiger externer Effekte zu verringern, fossile Energieeressourcen zu schonen und die Weiterentwicklung von Technologien zur Erzeugung von Strom aus Erneuerbaren Energien zu fördern."

³⁹³ Do original: "Wasserkraft einschließlich der Wellen-, Gezeiten-, Salzgradienten- und Strömungsenergie, Windenergie, solare Strahlungsenergie, Geothermie, Energie aus Biomasse einschließlich Biogas, Biomethan, Deponiegas und Klärgas sowie aus dem biologisch abbaubaren Anteil von Abfällen aus Haushalten und Industrie".

³⁹⁴ Sobre isso foi assim noticiado: "A Alemanha já começou cedo, no ano 2000, a usar energias renováveis e incentivar sua produção. A Lei das Energias Renováveis garante desde então incentivos para os produtores de energias eólica, solar e de outras formas não nocivas ao meio ambiente – não importando se o produtor é uma grande empresa ou pessoa física. Isso gerou um verdadeiro *boom* de produção de energias renováveis. [...] O incentivo financeiro para a produção de energias renováveis não é pago pelo Estado, mas por cada cidadão através de sua conta mensal de energia" (Deutsche Welle, 18.9.2013, Disponível em: <<http://dw.de/p/19iTF>>. Acesso em 25.9.2013). Consequências deste fato no preço da energia serão analisados mais à frente.

para que passem a gerar energia na própria residência por meio de alguma das fontes renováveis previstas.

Nesse sentido, a lei ora abordada estipula uma série de deveres técnicos aos operadores de rede³⁹⁵, que devem “[...] ligar usinas geradoras de energia elétrica a partir de fontes renováveis e de gás de mina, principalmente no local para a sua rede (ponto de conexão) que seja adequado em relação ao nível de tensão e que apresente a menor distância em linha reta para a localização da usina, caso outra rede não tenha um ponto de conexão mais favorável técnica e economicamente”³⁹⁶. O objetivo com esta especificação é permitir que o pequeno produtor passe a energia que foi produzida em casa por meio de um transformador. Com isso há uma adequação da tensão daquela, que é de baixa tensão, para a tensão da rede pública, que é mais alta.

Uma grande vantagem para esta geração de energia renovável na própria residência é a garantia de compra pelo governo pelo prazo de vinte anos³⁹⁷. Para isso, no percurso entre a geração e o transformador, é colocado um medidor bilateral de energia. Desta maneira é possível medir tanto a energia que é vendida pelo particular, como a energia que este último possa vir a comprar, como no caso do pequeno produtor de energia solar que, durante o inverno, por exemplo, precisa comprar energia elétrica.

A lei também estipula remunerações fixas para cada tipo de energia renovável que é produzida³⁹⁸. Sobre isso:

³⁹⁵ Ainda de acordo com o §3, são operadores de rede: “[...] os operadores de redes de todos os níveis de tensão para o fornecimento geral de energia elétrica”. Do original: “[...] die Betreiber von Netzen aller Spannungsebenen für die allgemeine Versorgung mit Elektrizität”.

³⁹⁶ Texto original do §5: “[...] Anlagen zur Erzeugung von Strom aus Erneuerbaren Energien und aus Grubengas unverzüglich vorrangig an der Stelle an ihr Netz anzuschließen (Verknüpfungspunkt), die im Hinblick auf die Spannungsebene geeignet ist, und die in der Luftlinie kürzeste Entfernung zum Standort der Anlage aufweist, wenn nicht ein anderes Netz einen technisch und wirtschaftlich günstigeren Verknüpfungspunkt aufweist.”

³⁹⁷ Prevê o §21: “1) As remunerações fixas devem ser pagas a partir do momento em que, pela primeira vez, o gerador gera eletricidade exclusivamente de energia renovável ou de gás de minas e que tenha sido lançada na rede, de acordo com o §8, 1 ou 2. 2) As remunerações devem ser pagas cada ano durante vinte anos, mais o ano da colocação em funcionamento [...]”. Do original: “1) Die Vergütungen sind ab dem Zeitpunkt zu zahlen, ab dem der Generator erstmals Strom ausschließlich aus erneuerbaren Energien oder Grubengas erzeugt und in das Netz nach § 8 Absatz 1 oder 2 eingespeist hat. (2) Die Vergütungen sind jeweils für die Dauer von 20 Kalenderjahren zuzüglich des Inbetriebnahmejahres zu zahlen. [...]”.

³⁹⁸ Por exemplo: para energia eólica: “§29 Energia eólica (1) Para eletricidade de turbinas eólicas há a remuneração de 4,87 centavos por kilowatt-hora (remuneração básica).” Do original: “§29 Windenergie (1) Für Strom aus Windenergieanlagen beträgt die Vergütung 4,87 Cent pro Kilowattstunde (Grundvergütung)”. Para energia solar: “§32 Energia de radiação solar (1) Para eletricidade vinda de instalações que geram eletricidade a partir de energia de radiação solar, a remuneração até uma capacidade instalada de 10 megawatts é de 13,50 por kilowatt-hora, com exceção dos parágrafos 2 e 3, menos a diminuição nos termos do §20b [...]”. Do original: “§32 Solare Strahlungsenergie (1) Für Strom aus Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie beträgt die Vergütung vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 bis einschließlich einer installierten Leistung von 10 Megawatt 13,50 Cent pro Kilowattstunde abzüglich der Verringerung nach §20b [...]”.

A energia solar mais cara recebe uma remuneração mais alta do que do que energia eólica mais econômica; eletricidade de energia eólica no mar (*offshore*) é mais remunerada do que eletricidade em terra (*onshore*). Em consequência, uma verdadeira concorrência individualmente entre as energias renováveis só é possível muito limitadamente. Formas potencialmente ineficientes de geração de energia são mais fomentadas do que as variantes que têm maior probabilidade de competir com as usinas convencionais existentes. Além disso, os custos de acompanhamento das energias renováveis – principalmente o necessário fornecimento de usinas reserva de energia, bem como a construção de uma expansão da rede – não são contabilizados e, com isso, o respectivo custo total é encoberto³⁹⁹ (BARDT, 2009, p. 34).

Esta medida adotada na Alemanha teve grande aderência em alguns Estados da federação, principalmente na Bavária. O valor bruto anual total da energia gerada nessas condições neste país já atingiu 174,4 GW⁴⁰⁰. Por também estar fundamentada no objetivo final de preservação do meio ambiente, foi aqui considerada a respeito da tributação sobre a eletricidade. A partir dessas prerrogativas pode ser abaixo iniciado o estudo sobre o incentivo à utilização de energias renováveis na Alemanha por meio do imposto sobre a eletricidade.

5.1.2 A lei do imposto sobre a eletricidade e as normas tributárias indutoras ambientais

O imposto sobre a eletricidade foi inicialmente previsto no ordenamento alemão em 1999, na chamada lei de introdução à reforma tributária ecológica (*Gesetz zum Einstieg in die Ökologische Steuerreform*), indicada no terceiro capítulo deste trabalho, e representa o único imposto inserido por esta reforma, pois em relação aos impostos até então já existentes naquele

³⁹⁹ Do original: “Die teurere Sonnenenergie erhält eine höhere Vergütung als die preiswertere Windkraft; Strom aus Offshore-Windkraft wird höher vergütet als Onshore-Strom. Folglich ist ein wirklicher Wettbewerb unter den einzelnen erneuerbaren Energien nur sehr begrenzt möglich. Potenziell ineffizientere Formen der Energieerzeugung werden stärker gefördert als die Varianten, die am ehesten in Konkurrenz zu den bestehenden konventionellen Kraftwerken treten können. Zudem werden die Folgekosten der erneuerbaren Energien – insbesondere die notwendige Bereitstellung von Reservekraftwerken sowie der zusätzliche Netzaufbau – diesen nicht zugerechnet und somit deren Gesamtkosten teilweise verschleiert”.

⁴⁰⁰ De acordo com os últimos dados apresentados pela Agência Federal de Redes, referentes a 2011: “Ao todo, a capacidade instalada dos aparelhos aptos à remuneração na Alemanha teve, nos termos da lei das energias renováveis, em 2011 uma participação relativa na capacidade bruta de geração de eletricidade de 34% (174,4 GW – Fonte: BMWi, dados da energia, Tabela 22, nível: 13.12.2012). Aqui é necessário observar que, para a consecução dos objetivos da política energética do Governo Federal, não é a fração da capacidade das energias renováveis na capacidade bruta de geração de eletricidade, mas a parte do trabalho anual (quantidade de energia) da energia renovável que é utilizada em consumo bruto de eletricidade [...]. Isso é muitas vezes confundido.” Do original: “Insgesamt hatte die installierte Leistung von nach EEG vergütungsfähigen Anlagen 2011 in Deutschland einen relativen Anteil an den Bruttostromerzeugungskapazitäten (174,4 GW - Quelle: BMWi, Energiedaten, Tabelle 22, Stand: 13.12.2012) von 34 Prozent. Hierbei ist darauf zu achten, dass für das Erreichen der energiepolitischen Ziele der Bundesregierung der Anteil der Leistung der Erneuerbaren Energien an den Bruttostromerzeugungskapazitäten, sondern der Anteil Jahresarbeit (Energienmenge) der Erneuerbaren Energien am Bruttostromverbrauch herangezogen wird (...). Dies wird oft verwechselt.” Disponível em: <http://www.bundesnetzagentur.de/DE/Sachgebiete/ElektrizitaetundGas/Unternehmen_Institutionen/ErneuerbareEnergien/ZahlenDatenInformationen/zahlenunddaten-node.html>. Acesso em 11 Jan. 2014.

ordenamento, houve apenas uma adaptação aos objetivos daquela. Foi inserido, portanto, com o expreso propósito de proteção ao meio ambiente. Atualmente, o imposto sobre a eletricidade está consolidado na lei do imposto sobre a eletricidade, de 1999.

O imposto ora em comento foi criado: “[...] para o consumidor aproveitar ao máximo os potenciais de economia de energia existentes e para dar um incentivo para o desenvolvimento da economia de energia e dos produtos de preservação dos recursos”⁴⁰¹ (JACHMANN, 2003, p. 269). Conforme previsão expressa na atual redação do §1 desta lei⁴⁰², consiste num imposto sobre o consumo (*Verbrauchsteuer*). Esta indicação legal refere-se a uma classificação dos impostos contida na própria Lei Fundamental Alemã, cujo art. 106 determina que, em regra, a arrecadação dos impostos sobre o consumo, assim legalmente classificados, será destinada à União. Também são impostos sobre o consumo na Alemanha, por exemplo, o imposto sobre o cigarro e o imposto sobre o café. Antigamente havia também neste mesmo âmbito o imposto sobre o chá e o imposto sobre o açúcar.

O imposto sobre a eletricidade é, assim, um imposto sobre o consumo voltado expressamente ao objetivo de preservação do meio ambiente. As normas que o regulamentam são dotadas de orientação política ambiental e, portanto, consistem em normas tributárias indutoras ambientais, nos termos adotados neste trabalho. Em outros termos, são normas tributárias indutoras, pois foram instituídas com o escopo de alcançar certos resultados na sociedade, sendo aptas a induzir o comportamento dos particulares, e ainda nesse sentido ambientais, por serem voltadas a ações neste âmbito.

A partir da identificação e seleção deste caso no ordenamento jurídico alemão, serão a seguir apontados os detalhes trazidos pelas respectivas normas, bem como os resultados verificados desde a implementação da lei do imposto sobre a eletricidade quanto ao objetivo para o qual foi implementado, e as consequências deste fato, juntamente com o estudo de caso brasileiro, para o tema da intervenção estatal por meio de tributos em questões ambientais.

a) Lei do imposto sobre a eletricidade

⁴⁰¹ Do original: “[...] um vorhandene Energiesparpotentiale beim Verbraucher auszuschöpfen und einen Anreiz zur Entwicklung von energiesparenden und ressourcenschonenden Produkten zu geben”.

⁴⁰² Prevê o §1 da lei do imposto sobre a eletricidade: “[...] o imposto sobre a eletricidade é um imposto sobre o consumo, nos termos do código tributário”. Do original: “[...] die Stromsteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung.”

O referido §1, além de especificar o imposto sobre a eletricidade como um imposto sobre o consumo, determina o aspecto objetivo ou o âmbito de incidência desta imposição, qual seja, a energia elétrica, considerada uma mercadoria na Alemanha, apesar da dificuldade de mensuração. Ademais é nele também determinado o aspecto espacial do imposto, que é todo o território da República Federativa da Alemanha, com exceção do arquipélago de Helgoland, situado ao norte, e de Büsingen, uma cidade alemã totalmente circundada por território suíço que está situada na fronteira entre estes dois países.

O §2 esclarece o significado de alguns termos utilizados no texto legal. Nesse sentido, interessa observar que fornecedor (*Versorger*) é aquele que contratualmente presta o serviço de fornecimento de energia. Produtor próprio (*Eigenerzeuger*) é aquele que produz energia para consumo próprio. Conforme visto no tópico anterior, a lei sobre energia renováveis incentiva a produção própria de energia na Alemanha. Caso o sujeito, pessoa física ou jurídica, produza energia para si próprio e para fornecimento a terceiro, ainda que em pequenas quantidades, será enquadrado como fornecedor.

Ademais, é necessário frisar que a lei sobre eletricidade abrange qualquer tipo de produção de energia elétrica, não apenas as de fonte renováveis. Entretanto, neste mesmo §2 expressamente define o que é energia de fonte renovável e, para estas, concede mais à frente tratamento diferenciado. Nesses termos, é eletricidade de fonte energética renovável aquela que: “é produzida exclusivamente de hidrelétricas, energia eólica, energia solar, energia geotérmica, gás de aterro, gás de esgoto ou a partir de biomassa, além de energia elétrica de usina hidrelétrica com um gerador instalado com capacidade de mais de dez megawatts”⁴⁰³.

O §3 da lei do imposto sobre a eletricidade contém o aspecto quantitativo, qual seja, o valor de €20,50 por megawatt-hora. Trata-se, portanto, de uma alíquota *ad rem*, também conhecida como específica, cuja base de cálculo é uma unidade de medida fixada em lei. Nesse caso, o watt hora (Wh) é a quantidade de energia que é utilizada para alimentar uma carga com potência de um watt durante uma hora. Um megawatt-hora, que corresponde a mil kilowatt-hora, é simbolizado por MWh. Para se saber o valor do imposto devido em euros, deve-se então multiplicar a quantidade de eletricidade disponibilizada em MWh por 20,50.

O fato gerador do imposto sobre a energia está especificado no §5: “o imposto ocorre quando a eletricidade distribuída por fornecedor localizado no território fiscal é tomada da rede

⁴⁰³ Do original: “(..) der ausschließlich aus Wasserkraft, Windkraft, Sonnenenergie, Erdwärme, Deponiegas, Klärgas oder aus Biomasse erzeugt wird, ausgenommen Strom aus Wasserkraftwerken mit einer installierten Generatorleistung über zehn Megawatt.”

de abastecimento pelo consumidor final em território fiscal ou quando o fornecedor toma eletricidade da rede de abastecimento para consumo próprio⁴⁰⁴. O mesmo dispositivo determina que sujeito passivo do imposto é, na primeira hipótese, o fornecedor, e, na segunda hipótese, o produtor próprio, nos termos do §1 acima esclarecido. O imposto sobre a eletricidade, assim, “desvia da noção tradicional de imposto sobre o consumo como significativamente um imposto sobre o consumo privado, ao sobrecarregar empresas na concepção de um imposto sobre os meios de produção” (TIPKE/LANG, 2010, p. 48).

Como acima explicitado, o §1 também determinou que o âmbito espacial do imposto sobre a eletricidade limita-se ao território da Alemanha, com exceções. Portanto, caso a energia seja abastecida por fornecedor localizado em território fiscal para consumidor final localizado fora do território fiscal, como é o caso do arquipélago de Helgoland e de Büsingen, determina o §7 que o consumidor final será o sujeito passivo⁴⁰⁵. Nesse caso, o relevante para a incidência do imposto, é a localização do fornecedor de eletricidade dentro do território fiscal, não importando a localização do consumidor final. É excluída da hipótese de incidência, assim, apenas a energia eventualmente produzida no arquipélago de Helgoland e em Büsingen. No mais, determina o §8 a obrigação acessória de entregar declaração relativa ao imposto sobre a eletricidade.

A partir destas observações é possível analisar o §9, que traz relevantes disposições acerca da norma tributária indutora ambiental no contexto do imposto sobre a energia. Para tanto é necessário conhecer a distinção feita no ordenamento jurídico alemão entre isenção (*Steuerbefreiung*) e desoneração fiscal (*Steuerentlastung*): “No caso da isenção fiscal não incide de modo algum o imposto, enquanto que, no caso da desoneração, o imposto incide, mas será depois descontado, reembolsado ou creditado⁴⁰⁶ (KLEMM, 2006, p. 1885).

Nestes termos determina o §9: “É isento do imposto: 1. Eletricidade de fontes de energia renováveis, quando esta é tomada de uma rede alimentada exclusivamente por eletricidade de

⁴⁰⁴ Trecho original do referido artigo: “Die Steuer entsteht dadurch, daß vom im Steuergebiet ansässigen Versorger geleisteter Strom durch Letztverbraucher im Steuergebiet aus dem Versorgungsnetz entnommen wird, oder dadurch, daß der Versorger dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnimmt.”

⁴⁰⁵ Determina o referido dispositivo: “Se um consumidor final recebe energia de uma área fora do território fiscal, o imposto decorre do fato de que a energia é atraída pelo consumidor final da rede de fornecimento para o território fiscal. Contribuinte do imposto é o consumidor final.” Do original: “§7 Bezieht ein Letztverbraucher Strom aus einem Gebiet außerhalb des Steuergebiets, entsteht die Steuer dadurch, daß der Strom durch den Letztverbraucher im Steuergebiet aus dem Versorgungsnetz entnommen wird. Steuerschuldner ist der Letztverbraucher.”

⁴⁰⁶ Do original: “Im Falle der Steuerbefreiung entsteht die Steuer erst gar nicht, während im Falle der Steuerentlastung die Steuer zwar entsteht, sie dann aber erlassen, erstattet oder vergütet wird”.

fontes renováveis ou correspondente linha de condução”⁴⁰⁷. Há, assim, isenção do imposto sobre a eletricidade na Alemanha da energia elétrica advinda de fontes renováveis, desde que esta seja distribuída por redes nas quais apenas circule eletricidade da mesma ou de outras fontes renováveis. A lei não abarca exceções nem tolerâncias mínimas de quantidade, de modo que a isenção só haverá no caso de alimentação total da rede com eletricidade de fonte reconhecidamente renovável.

Na prática, destarte, é difícil observar a isenção prevista na lei ora estudada. Ainda que o argumento da instituição do imposto sobre a eletricidade seja o argumento do incentivo ao consumo de eletricidade de fontes renováveis pela isenção desta, o requisito da exclusividade de alimentação da respectiva rede por eletricidade da mesma natureza consiste numa relevante limitação. Isto porque as próprias fontes de energia renováveis são instáveis ao longo do ano naquele país e podem ter produção variada, necessitando de complementação por outras fontes.

Diante do atual cenário observado na Alemanha, portanto, é difícil obter a isenção ora estudada. E ainda que se argumente que a lei preza pela consecução da totalidade de consumo de eletricidade produzida por fontes renováveis, a imposição deste objetivo por esta via confrontaria os próprios patamares graduais estabelecidos pela União Europeia e pela Alemanha acerca dos percentuais de energia produzidas por fontes renováveis. Em outros termos, um estímulo tão longe do alcance pode perder a eficácia.

Ademais, outros tipos de favorecimentos são concedidos pela mesma lei do imposto sobre a eletricidade sem aparente ligação com os objetivos de preservação do meio ambiente que levaram à criação daquela. No §9a, por exemplo, encontra-se a possibilidade de descontar, reembolsar ou creditar os valores pagos a título de imposto sobre eletricidade quando se tratar de eletricidade tomada por empresas do setor manufatureiro:

1. para eletrólise; 2. para a produção de vidro e produtos de vidro, produtos cerâmicos, pavimentos e revestimentos cerâmicos e lajes, tijolos, telhas e produtos de construção cerâmicos, tijolos e outras cerâmicas de construção, cimento, cal e gesso queimado, produtos de concreto, gesso e cimento, abrasivos ligados vitrificados, matérias minerais isolantes, asfalto, artigos de grafite ou de outros carbonos, os produtos feitos de produtos de concreto celular e fertilizantes minerais para a secagem, queima, fusão, aquecimento, manutenção e liberação de calor, recozimento ou sinterização dos produtos acima, ou dos precursores utilizados para produzi-los; 3. para a produção de metais e processamento, bem como na produção de produtos metálicos para peças de ferraria, de prensa e laminados, anéis laminados, produtos metalúrgicos em pó e para o acabamento de superfície e para tratamento térmico respectivamente para fusão,

⁴⁰⁷ Do original: “Von der Steuer ist befreit: 1. Strom aus erneuerbaren Energieträgern, wenn dieser aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen wird”.

aquecimento, manutenção, liberação ou outros tratamentos térmicos ou; 4. para o processo de redução química [...]”⁴⁰⁸.

Processos como a fabricação de cimento, por exemplo, são altamente prejudiciais ao meio ambiente devido ao alto grau de emissão de poluição aérea, terrestre e fluvial que propiciam. Dentre as substâncias encontradas neste processo encontram-se dioxinas e metais tóxicos, como é o chumbo. A respeito disso é afirmado que: “a indústria do cimento é responsável por aproximadamente 3% das emissões mundiais de gases de efeito estufa e por aproximadamente 5% das emissões de CO₂” (MAURY/BLUMENSCHHEIN, 2012, p. 80)

Ou ainda outros processos que se utilizam da eletrólise e que têm favorecimento tributário nesta lei, tal como a produção de alumínio, também trazem grandes problemas ao meio ambiente. Especificamente no caso da produção de alumínio, é possível a propagação de doenças pulmonares à população ribeirinha, diante da liberação de partículas e vapores cáusticos no ar. A problemática também se aplica à produção de outros produtos metálicos pela indústria siderúrgica acima citados, tal como a produção de pó metalúrgico, por exemplo.

Tais exonerações são incondizentes com a finalidade que fundamentou a criação da lei do imposto sobre a eletricidade. Permitir que nesses casos o referido imposto seja posteriormente descontado, reembolsado ou creditado é contraditório aos objetivos de redução das emissões e da poluição ao meio ambiente contidos nas diretivas da União Europeia. É de ser observado nesse caso, ainda, que não há qualquer referência à necessidade, por exemplo, de comprovação de utilização de procedimentos redutores do impacto ambiental para o recebimento da benesse, pois o mero enquadramento na hipótese legal, ou seja, o simples fato de se tratar de uma indústria que fabrica asfalto ou produtos cerâmicos, por exemplo, já possibilita o benefício.

O caso aqui estudado ilustra o problema sinalizado no início deste trabalho: a utilização do argumento ambiental para criação de imposição tributária sem a respectiva demonstração ou comprovação das causas que a justificam nem acompanhamento regular dos resultados. No

⁴⁰⁸ Do original: “1. für die Elektrolyse, 2. für die Herstellung von Glas und Glaswaren, keramischen Erzeugnissen, keramischen Wand- und Bodenfliesen und -platten, Ziegeln und sonstiger Baukeramik, Zement, Kalk und gebranntem Gips, Erzeugnissen aus Beton, Zement und Gips, keramisch gebundenen Schleifkörpern, mineralischen Isoliermaterialien, Asphalt, Waren aus Graphit oder anderen Kohlenstoffen, Erzeugnissen aus Porenbetonerzeugnissen und mineralischen Düngemitteln zum Trocknen, Brennen, Schmelzen, Erwärmen, Warmhalten, Entspannen, Tempern oder Sintern der vorgenannten Erzeugnisse oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte, 3. für die Metallerzeugung und -bearbeitung sowie im Rahmen der Herstellung von Metallerzeugnissen für die Herstellung von Schmiede-, Press-, Zieh- und Stanzteilen, gewalzten Ringen und pulvermetallurgischen Erzeugnissen und zur Oberflächenveredlung und Wärmebehandlung jeweils zum Schmelzen, Erwärmen, Warmhalten, Entspannen oder sonstigen Wärmebehandlung oder 4. für chemische Reduktionsverfahren [...]”

caso da lei do imposto sobre a eletricidade, podem ser identificados dois problemas principais. O primeiro, em relação ao limitado incentivo que é dado ao consumo de energia elétrica advinda de fontes renováveis, conforme comentários acima. Este fato será retomado.

O segundo problema diz respeito à inserção de processos e produtos com alto grau de poluição no rol de desonerações. Ainda que tais processos sejam relevantes para a indústria neste país, este fato por si só é um indicativo da força que representam na lei criada. Por fora fica mantida, assim, a imagem de uma cobrança tributária com uma roupagem verde, ou seja, um imposto cuja lei isenta o consumo de energia renovável e que, por isso mesmo, deve ser amplamente aceito. Por dentro encontram-se benesses outras que, por fim, também aliviam a carga para setores extremamente poluidores sem inserir qualquer tipo de condição.

É possível afirmar, assim, que, apesar de terem sido criadas por uma lei tributária com normas, em geral, supostamente dotadas de extrafiscalidade para a preservação do meio ambiente, as medidas que estas especificam, principalmente aquelas do segundo caso de isenção acima referidas, não trazem, por si, benefícios ao meio ambiente. Muito pelo contrário, incentivam a propagação dos métodos nelas descritos, ao permitirem a desoneração destes na forma da lei tributária alemã, sem fundamento ambiental para tanto.

E, como estabelecido no segundo capítulo deste trabalho, uma norma tributária indutora ambiental é aquela que, dotada de orientação política ambiental, está apta a induzir o comportamento dos particulares, modificando a conduta que estes normalmente realizariam, caso a mesma não existisse, com o intuito de preservação do meio ambiente. Este trabalho focará a seguir, portanto, nas normas tributárias indutoras ambientais contidas na lei do imposto sobre a eletricidade que isentam o consumo de eletricidade gerada por fontes renováveis, as quais são encontradas no §9.

b) Isenção da eletricidade de fontes renováveis de energia: avaliação dos resultados

Foi anteriormente delimitado que uma norma tributária indutora ambiental é aquela que possibilita ao particular a hipótese de escolha entre a abstenção ou a realização do fato gerador, diante de objetivos ambientais estatais previamente estabelecidos. Especificamente no caso em comento, a lei do imposto sobre a eletricidade concede ao particular que consome esta mercadoria a escolha de comprá-la a partir de uma fonte renovável ou não renovável de energia, para o que conceitua o que é uma fonte renovável e, a fim de estimular o consumo da

eletricidade desta, concede a relativa isenção. O objetivo é permitir que o particular possa tomar essa decisão e, com isso, estimular a compra de eletricidade com esta origem. Nas próximas linhas deste tópico será observado se a lei, de fato, concede esta possibilidade de decisão e se o resultado de preservação do meio ambiente pode, com isso, ser alcançado.

Conforme observado no item anterior, a isenção do imposto sobre a eletricidade será concedida desde que esta mercadoria seja distribuída por redes nas quais circule apenas eletricidade originada de fontes renováveis. Tal requisito poderia à primeira vista ser identificado como um incentivo à produção total de eletricidade por fontes renováveis, mas significa atualmente um obstáculo para a compra desta, diante dos custos que representam. A respeito disso:

A partir da lei do imposto sobre a eletricidade, percebeu-se por ora que a intenção, asseverada na motivação oficial e inicialmente manifestada no texto do § 9, 1, 1 da lei do imposto sobre a eletricidade quanto à desoneração das fontes de energias renováveis do imposto sobre a eletricidade, na realidade é raramente praticável, pois é incentivado apenas uma rede raramente existente, que contenha “exclusivamente” eletricidade gerada de energias renováveis⁴⁰⁹ (FRIEDRICH, 2008, p. 2674).

Pequenos produtores de energia elétrica, assim, se não fizerem os investimentos para exclusividade de transmissão de fontes renováveis de energia na respectiva rede, não percebem esta benesse, e os grandes produtores de energia que pretendam difundir o consumo da eletricidade de fontes renováveis com o mesmo intuito não podem abastecer a rede com fontes suplementares não renováveis, o que, conseqüentemente, aumenta o preço deste bem.

Este fato colabora para o aumento do preço da energia que se verifica atualmente na Alemanha. Isto se dá também devido à participação dos consumidores finais no custeio do incentivo previsto na lei sobre energias renováveis, como acima citado. Outro motivo para esse aumento do preço da eletricidade advinda de fontes renováveis na Alemanha é a atual falta de redes de transmissão da energia elétrica que agora é assim produzida⁴¹⁰ e que tendencialmente continuará com aumento de produção, como mostrado neste trabalho.

⁴⁰⁹ Do original: “Beginnend mit dem StromStG fällt zunächst auf, dass der in der amtlichen Begründung behauptete und im Wortlaut des §9 Abs. 1 Satz1 StromStG zunächst manifestierte Wille der Befreiung erneuerbarer Energiequellen von der StromStG tatsächlich selten realisierbar ist, denn gefordert wird ein nur relativ selten gegebenes Netz, das „ausschließlich“ aus erneuerbaren Energien erzeugten Strom enthält.”

⁴¹⁰ “As empresas estão cada vez mais preocupadas que os custos da energia as coloquem em desvantagem com os concorrentes de outros países, enquanto outras começaram a deixar o país. Fazendas eólicas recém-construídas em alto-mar aguardam ser ligadas à rede energética que precisa de expansão. E, apesar de todos os custos, as emissões de carbono aumentaram em 2012, pois as usinas a carvão foram acionadas para fechar lacunas no abastecimento. (The New York Times 1.10.2013 Disponível em: <http://www.nytimes.com/2013/09/19/world/europe/germanys-effort-at-clean-energy-proves-complex.html?_r=0>. Acesso em 17 Jan. 2014). Do original: “Businesses are more and more worried that their energy costs will put them at a disadvantage to competitors in nations with lower energy costs, and some energy-intensive industries have begun to shun the country because they fear steeper costs ahead. Newly constructed offshore wind farms churn unconnected to an energy grid still in need of expansion.”

Estes são exemplos de alguns dos problemas atualmente vividos num país que decidiu abandonar a energia nuclear e estabelecer metas de consumo de energia de origem renovável. Como resultado deste aumento do preço pago por este bem, algumas empresas estão deixando a Alemanha, o que vem sendo criticado pela doutrina tributária deste país: “Enquanto o legislador percorrer o caminho da iniciativa própria nacional, o objetivo da proteção ambiental irá inevitavelmente colidir com a competitividade internacional da economia nacional, uma vez que a eficácia das limitadas medidas nacionais é colocada em questão por meio de ações evasivas”⁴¹¹ (HEY, 2000, p. 642).

Para além dessas dificuldades econômicas, medidas isoladas para proteção do meio ambiente se deparam com a insuficiência imposta pelas fronteiras políticas, as quais, como afirmado aqui, não são respeitadas pela natureza. Assim, ainda que objetivos comuns sejam pactuados na esfera da União Europeia, cada Estado membro atuará livremente dentro do âmbito determinado. O imposto sobre a eletricidade cobrado na Alemanha, pelos motivos aqui expostos, é um dos fatores do aumento do preço da energia e a resultante fuga das empresas para outras localidades com este aumento pode até representar uma diminuição do consumo de energia neste país, mas ao mesmo tempo, significará o aumento do consumo em outra região do planeta, que talvez não incentive da mesma forma o consumo de energia renovável⁴¹².

Por outro lado, também, o imposto sobre a eletricidade, apesar de ser um dos chamados impostos sobre o consumo, tem como sujeito passivo não o consumidor final, mas o fornecedor de energia ou, se for o caso, o produtor próprio. Isso significa dizer que o encargo tributário que este imposto representa só será sentido pelo consumidor final se houver repasse deste ao preço do produto no mercado, o que não é obrigatório.

Em outros termos, não é assegurado que a empresa fornecedora irá, de fato, repassar o valor relativo ao imposto pago para o preço cobrado ao consumidor final. Assim, fornecedores

And despite all the costs, carbon emissions actually rose last year as reserve coal-burning plants were fired up to close gaps in energy supplies.”

⁴¹¹ Do original: “Solange der Gesetzgeber im Wege des nationalen Alleingangs vorgeht, wird der Umweltschutzzweck zwangsläufig mit der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der nationalen Wirtschaft kollidieren, zumal die Wirksamkeit national begrenzter Maßnahmen durch Ausweichhandlungen in Frage gestellt wird”.

⁴¹² Também nesse sentido: “O aumento dos custos de energia e de eletricidade poderia ter levado algumas empresas a deslocarem suas instalações de produção para países com menores encargos sobre o custo da energia. Além disso, teria resultado num encargo desproporcional de pequenas e médias empresas, com menor consumo de energia, já que planejava um drástico aumento das próprias reservas” (BORN, 2011, p. 274). Do original: “Die Erhöhung der Energie- und Stromkosten hätte einige Unternehmen dazu bewegen können, ihre Produktionsbetriebsstätten in Länder mit geringeren Energiekostenabgaben zu verlagern. Zudem hätte sich eine überproportionale Belastung kleinerer und mittlerer Betriebe mit geringeren Energiegebräuchen ergeben, da eine drastische Erhöhung des Selbstbehalts geplant war.”

de energia fósseis, por exemplo, podem assumir o custo desse imposto nos custos totais de produção, com o escopo de manter a concorrência com os fornecedores de energia renovável. Uma escolha do consumidor, nos termos da finalidade extrafiscal de uma norma tributária indutora ambiental, fica prejudicada neste contexto.

Outra dificuldade diz respeito à indeterminação dos efeitos alcançados com este imposto no meio ambiente. De fato, já foi apontado aqui o aumento na produção de eletricidade de fontes renováveis, mas outras medidas contribuiriam para tanto, como é o caso da própria lei das energias renováveis na Alemanha. A pluralidade de incentivos⁴¹³ com o mesmo objetivo dificulta a análise da eficiência de apenas uma desses incentivos. Ademais, o aumento do consumo de eletricidade advinda de fontes renováveis de energia não significa, necessariamente, uma diminuição dos níveis de emissão e da poluição⁴¹⁴.

Todos os fatores citados neste item tornam pelo menos incerta a utilização da norma tributária indutora ambiental neste contexto. É de se perquirir, por esta razão, até que ponto há de ser prejudicado o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo por uma medida que dependa de vários fatores e que, por isso mesmo, não pode assegurar o resultado almejado. Isto sem adentrar ao problema da destinação do produto arrecadado que, apesar de não ser objeto do presente trabalho, conforme capítulo segundo, é questão relevante no âmbito tributário, como sustentado acima⁴¹⁵.

⁴¹³ Sobre isso: “É de ser claramente observada a variedade de instrumentos da política alemã de proteção ao meio ambiente no mercado de eletricidade. Além do comércio de emissões, no qual todos os produtores de energia estão vinculados, não é apontado por último o imposto sobre a eletricidade instituído em 1998 e o aumento da eletricidade ser pago pelos clientes [...]” (BARDT, 2009, p. 37). Do original: “Besonders deutlich zu sehen ist die Instrumentenvielfalt der deutschen Klimaschutzpolitik auf dem Strommarkt. Außer dem Emissionshandel, in den alle Stromerzeuger eingebunden sind, zielt nicht zuletzt die 1998 eingeführte und von den Kunden zu zahlende Stromsteuer auf eine Verteuerung von Strom [...]”.

⁴¹⁴ Atualmente a Alemanha é o sétimo maior emissor de CO₂, atrás do Brasil, que está em quinto lugar. Dados do de 2013, disponíveis em: <<http://de.statista.com/statistik/daten/studie/179260/umfrage/die-zehn-groessten-co2-emittenten-weltweit/>>. Acesso em 17 Jan.2014. Este resultado já era esperado por parte da doutrina alemã, que chegou a afirmar: “Tal imposto sobre a energia influenciaria a redução do CO₂ tanto como uma ‘luta contra o álcool’ por meio de um aumento massivo do imposto sobre a leve cerveja lager ao mesmo tempo que houvesse isenção de imposto e subvenções para os fortes aguardentes!” (ZEITLER, 1997, p. 653). Do original: “Eine derartige Energiesteuer würde zur Reduzierung des CO₂ ungefähr so viel bewirken, wie ein „Kampf gegen den Alkohol“ durch eine massive Erhöhung der Biersteuer auf das leichte Vollbier bei gleichzeitiger Steuerbefreiung und Subventionierung der harten Schnäpse!”

⁴¹⁵ Assim, por exemplo, a arrecadação do imposto sobre a eletricidade na Alemanha não tem destinação vinculada à preservação ambiental, servindo como fonte de custeio para previdência social. Sobre isso: “a arrecadação do imposto sobre a eletricidade (...) serve para o financiamento da redução da contribuição previdenciária” (SOYK, 2000, p. 241). Do original: “Die Einnahmen aus der Stromsteuer [...] der Finanzierung der Absenkung der Rentenversicherungsbeiträge dienen”. Nesse âmbito, também é afirmado “[...] que estão em questão dois objetivos inadequados, de um lado, com o objetivo de arrecadação de direito ambiental e, do outro lado, o objetivo de destinação da arrecadação para o direito previdenciário” (KIRCHHOF, 2005, p. 415). Do original: “(...) daß mit dem umweltrechtlichen Erhebungszweck einerseits und dem sozialversicherungsrechtlichen Verwendungszweck andererseits zwei inadäquate Zwecke in Rede stehen”.

Antes de se apresentar algumas contribuições conclusivas a respeito deste tema, será analisado nas próximas linhas outro estudo caso: as normas tributárias indutoras ambientais no âmbito da eletricidade no Brasil. Conforme exposto na introdução, a análise do mesmo tema em contextos distintos permite uma ampliação da visão deste último e pode contribuir, a partir da troca das experiências, para o encontro de uma melhor solução.

5.2 Tributação sobre energias renováveis no Brasil: o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

Foi observada no terceiro capítulo deste trabalho a função de incentivo que detém o Estado brasileiro como o agente normativo e regulador da atividade econômica. Tal função é confirmada diante da expressa possibilidade constitucional de intervenção do Estado na economia por meio da criação de estímulos, o que abrange, inclusive, os incentivos tributários.

Nesse âmbito, resta possível, diante da Constituição Federal, a instituição de normas tributárias indutoras ambientais, as quais, conforme detalhado aqui, possibilitam a escolha de atuação do contribuinte com o objetivo, expresso ou não, de preservar o meio ambiente, seja por meio de uma imposição ou de uma isenção, seja por meio da destinação do produto arrecadado com tal imposição.

Esta permissão constitucional não exige a criação de novos tributos para o comentado fim, mesmo diante do art. 154⁴¹⁶, que isto permite. Em outros termos, os tributos já existentes, até mesmo os tributos anteriores à Constituição Federal, podem conter ou vir a conter em seu bojo normas tributárias indutoras ambientais⁴¹⁷. É o caso, por exemplo, da concessão de crédito presumido de IPI previsto no Decreto 7.619/2011⁴¹⁸ quanto à reutilização de materiais, substâncias, objetos ou bens descartados.

⁴¹⁶ Texto original: “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]”.

⁴¹⁷ Outra possibilidade é a instituição de regimes especiais, tais como o projeto de lei 311/2009, ainda em tramitação, que prevê o Regime Especial de Tributação para o incentivo ao desenvolvimento e à produção de fontes alternativas de energia elétrica (Reinfra): “Segundo prevê o projeto de lei, serão beneficiadas as pessoas jurídicas que exerçam pesquisa, desenvolvimento, produção de equipamentos e geração de energia elétrica relativas às fontes eólica, solar e marítima, bem como a produção de veículos automotores traçados por motor elétrico” (SEIXAS, 2011, p. 338).

⁴¹⁸ Prevê o art. 1º do referido decreto: “Os estabelecimentos industriais farão jus, até 31 de dezembro de 2014, a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos a serem utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. Parágrafo único. Para

O preenchimento das premissas legais e constitucionais, no entanto, não é suficiente para a verificação da possibilidade de obtenção, de fato, dos objetivos ambientais para os quais estas normas são criadas, razão pela qual devem ser acompanhadas caso a caso, conforme preconizado neste trabalho. Neste sentido é dedicado este tópico a um estudo e análise das normas tributárias indutoras ambientais na tributação sobre a energia elétrica de fontes de energias renováveis no Brasil.

5.2.1 Cenário para uma tributação

a) Aspectos geográficos

Nas cinco regiões políticas do território brasileiro, cuja superfície de dimensões continentais totaliza 8.515.767,049 de quilômetros quadrados⁴¹⁹, são encontradas não apenas diversas paisagens, mas também diversos climas e diferentes formas de incidência de fatores climáticos, os quais proporcionam o desenvolvimento de fontes distintas de energias renováveis. Algumas observações abaixo podem ilustrar esse potencial brasileiro.

O volume hídrico da região norte, por exemplo, é um destaque não apenas para o potencial hidrelétrico no Brasil, mas também para o potencial a ser considerado em todo o planeta, já que lá está situada a maior bacia hidrográfica do mundo. É nesta região, por exemplo, que está situada a usina hidrelétrica de maior potência do Brasil, a Tucuruí, vez que Itaipu, localizada na região sul, é binacional. A observação desses dois dados por si só, quais sejam, a vantagem hidrográfica brasileira, principalmente no norte do país, e a situação da maior hidrelétrica do mundo no sul, demonstram a capacidade do Brasil neste âmbito.

Conforme observado acima, no entanto, é necessário ter em mente que as fontes hidrelétricas de geração de energia, apesar de serem amplamente denominadas de renováveis, por serem consideradas inesgotáveis, trazem consigo outros problemas ambientais, principalmente para a fauna circundante. De toda a maneira é uma fonte de energia de relevada

efeitos deste Decreto, resíduos sólidos são os materiais, substâncias, objetos ou bens descartados resultantes de atividades humanas em sociedade.”

⁴¹⁹ Valor da área territorial brasileira disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm>. Acesso em 21 Abr. 2014

importância no território brasileiro, com tendência de aumento de exploração, inclusive por meio das chamadas pequenas centrais hidrelétricas⁴²⁰.

A constância da incidência dos raios solares, por outro lado, possibilita que as regiões nordeste e centro-oeste sejam promissoras áreas de geração de energia solar. Quanto à relevância desta fonte: “o Brasil é um país com um enorme potencial solar: praticamente em todo o território encontram-se mais de 2.200 horas de insolação, com um potencial equivalente a 15 trilhões de MWh, correspondentes a 50 mil vezes o consumo nacional de eletricidade” (RODRIGUES/MATAJS, 2004, p. 16). É importante destacar, todavia, que os altos custos para a geração de energia nesses moldes representam uma das barreiras para a propagação desta fonte no Brasil.

Já na região sudeste é destaque o desenvolvimento da biomassa como fonte renovável de energia, principalmente por meio do cultivo da cana-de-açúcar. É o que demonstra o Plano Nacional de Energia 2030 do Ministério de Minas e Energias, desenvolvido pela Empresa de Pesquisa Energética:

Os crescimentos na produção de cana-de-açúcar, de açúcar e de etanol no horizonte do estudo são muito significativos em termos absolutos, e promoverão uma quebra estrutural no paradigma tecnológico do setor. Em primeiro lugar, porque o bagaço da cana-de-açúcar deixou de ser um resíduo a ser eliminado e passou a ser tratado como um produto residual a ter seu custo de oportunidade maximizado, sendo uma das formas viáveis desta valorização a sua aplicação como combustível para geração de energia elétrica comercializável. Em segundo lugar, destaca-se a evolução tecnológica do sistema produtivo de açúcar e etanol, que confere ao Brasil posição competitiva de destaque no momento, mas frente à movimentação mundial para a expansão da produção de etanol através de diferentes rotas tecnológicas, manter o atual patamar de competitividade dependerá de esforços contínuos de otimização dos sistemas agrícola e industrial, tecnológica e gerencial⁴²¹.

Há ainda outras fontes de energia renovável, como a eólica⁴²², que se destaca ao longo da área litorânea de todo o território brasileiro e que será mais à frente aprofundada, no estudo de casos. Além desta, a energia do mar, seja através de marés, das correntes marinhas ou das ondas, e ainda a energia do hidrogênio, as quais, apesar de relativamente menos utilizadas, são

⁴²⁰ A definição de pequenas centrais hidrelétricas está prevista na Resolução 652/2003 da Agência Nacional de Energia Elétrica, a ANEEL, cujo texto prevê: “Art. 1º Estabelecer, na forma desta Resolução, os critérios para o enquadramento de aproveitamento hidrelétrico, com potência superior a 1.000 kW e igual ou inferior a 30.000 kW, destinado a produção independente, autoprodução ou produção independente autônoma, na condição de Pequena Central Hidrelétrica (PCH).” Mais sobre a ANEEL a seguir.

⁴²¹ Disponível em: <http://www.epe.gov.br/PNE/20080512_8.pdf>, p. 177. Acesso em 23 Abr. 2014.

⁴²² A respeito do potencial energético desta fonte no Brasil foi assim noticiado, de acordo com estudo publicado pelo Greenpeace: “Se o modelo brasileiro seguir no ritmo atual, as hidrelétricas responderiam por 54,4%; as termelétricas a gás natural por 23%, as eólicas por 7,6% e a solar não chegaria a 2%. Aproveitando melhor o potencial para as renováveis, a participação das hidrelétricas poderia cair para 39,6%; a das eólicas subir para 21,1%; e a da solar para 23% e a das térmicas cair para 6,5%” (GIRARDI, 2013).

possíveis no território brasileiro. A diversidade de fontes aqui citadas demonstra o potencial de geração de energia a ser explorado e aprofundado no Brasil.

A partir de dados do Balanço Energético Nacional disponibilizados pela Empresa de Pesquisa Energética é possível observar a quantidade de energia que foi gerada por meio de fontes renováveis no Brasil e verificar o desempenho de cada uma ao longo dos últimos anos. Diante dos objetivos deste trabalho, serão considerados os últimos valores mais atualizados, para fins de análise das normas tributárias indutoras ambientais que foram se desenvolvendo neste período.

Dentre as principais fontes renováveis acima citadas, pode ser observado⁴²³, por exemplo, que a produção de energia hidrelétrica em 2003 era de 305.616 GWh e, em 2012, fechou o ano em 415.342 GWh, com significativo aumento. Também houve aumento na produção de energia eólica, que, em 2003, era de apenas 61 GWh e, em 2011, passou para 2.705 GWh e para 5.050 GWh, em 2012, o que representa um aumento de 86,7% em relação ao ano anterior.

Já a transformação do biodiesel em eletricidade, que era considerada ainda inexistente em 2003, passou a ser realizada em 2008 com 54.000m³, alcançou 70.000m³ em 2009, atingiu o pico em 2010, com transformação de 121.000m³ e, em 2012, fechou o ano em 55.000m³. A produção geral do biodiesel, no entanto, manteve crescimento e, em 2013, fechou em 18.508.546 bep (barril equivalente de petróleo)⁴²⁴.

Uma breve observação destes dados leva à conclusão que há uma tendência geral para o aumento, ano a ano, da produção de energia renovável no Brasil. Nos próximos tópicos esta constatação será analisada juntamente com os respectivos aspectos jurídico-tributários, para fins de avaliação das normas tributárias indutoras ambientais neste âmbito, mais especificamente, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços na geração de energia.

b) Aspectos jurídicos: natureza jurídica da energia elétrica

⁴²³ Dados do “Balanço Energético Nacional” da Empresa de Pesquisa Energética, disponível em: <https://ben.epe.gov.br/downloads/Relatorio_Final_BEN_2013.pdf>, Acesso em 22 Abr. 2014.

⁴²⁴ Dados da Agência Nacional do Petróleo disponíveis em: <www.anp.gov.br/?dw=8739>. Acesso em 25 Abr. 2014.

Antes de se aprofundar no tema do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e as respectivas normas tributárias indutoras ambientais, devem ser tecidas algumas considerações sobre certas particularidades do ordenamento jurídico brasileiro que são de relevante interesse a este estudo, assim como foi feito em relação a alguns esclarecimentos acerca de especificidades do ordenamento jurídico alemão⁴²⁵.

Relevante questão inicial para o presente tema diz respeito à natureza jurídica da energia elétrica, tema cuja dificuldade reside no fato de que a eletricidade não é algo que possa ser visto, palpável ou facilmente medido. Para entender tal questão necessário se faz observar alguns pressupostos do Direito Civil, isso tudo em consideração à previsão do próprio Código Tributário Nacional⁴²⁶, que permite tal alusão.

A eletricidade é considerada no Brasil como um bem. Este elemento do Direito Civil pode ser assim definido: “quanto de existência possa distinguir-se de pessoa denomina-se coisa, objeto de conhecimento. As coisas, postas em relação de destinação atributiva favorável para pessoas, ou comunidades de pessoas, dizem-se bens. A pessoa, para quem se afirme uma destinação de coisa, é, em sentido genérico, titular de um bem” (MELO, 2011, p. 1023 - 1024).

A eletricidade, assim, pode ser posta numa relação de destinação atributiva, ou seja, pode ser objeto de uma relação jurídica, além de possuir, simultaneamente, valor econômico (DINIZ, 2009, p. 126), características que, não obstante as dificuldades físicas acima expostas, fazem com que a eletricidade seja, do ponto de vista jurídico, um bem. Além disso, é de ser observado que a energia é considerada, pelo próprio Código Civil, como um bem móvel.

É o que prevê expressamente o art. 83, cujo texto assim determina: “consideram-se móveis para os efeitos legais: I - as energias que tenham valor econômico; II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes; III - os direitos pessoais de caráter patrimonial

⁴²⁵ Sobre isso: “Com efeito, apesar da reestruturação desse setor e os avanços significativos em relação ao seu redimensionamento e modernização do mesmo, não se conseguiu equacionar um sistema satisfatório. Agrega-se, ainda, como consequência dessa reestruturação a insurgência no cenário atual de alguns questionamentos e, entre eles, destacamos os relativos à mecânica do imposto incidente sobre operações de circulação de mercadorias e serviços no setor em tela” (CORRÊA, 2001, p. 299). Alguns questionamentos que foram surgindo ao longo dos últimos anos em relação ao tema da tributação sobre a energia elétrica serão brevemente comentados ao longo deste capítulo.

⁴²⁶ A respeito da consideração, pelo Direito Tributário, dos princípios e institutos do Direito Privado, determina assim o Código Tributário Nacional: “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

e respectivas ações.” São bens chamados de “móveis por determinação legal” (DINIZ, 2009, p. 131) pela doutrina cível brasileira.

É interessante observar que a eletricidade também é comparada a coisa móvel pelo Código Penal, que assim prevê no art. 155 “subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa. [...] § 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.” O valor econômico é, assim, mais uma vez atribuído à eletricidade.

A respeito da conformação penal do objeto em estudo como um bem é afirmado, quanto ao tipo acima citado, que: “a energia deve ser susceptível de apossamento, podendo ser separada da substância ou matéria a que está ligada, ou ainda, de sua fonte geradora, motivo pelo qual a energia humana não se inclui, podendo haver outro delito (v.g., extorsão, estelionato, etc.)” (PRADO, 2005, p. 416). Isto demonstra a dificuldade de observação do caráter móvel da eletricidade. Sobre isso, ainda:

Uma característica particular da energia elétrica [...] é a sua instantaneidade, ou seja, a geração e o consumo sempre ocorrem ao mesmo tempo. Por essa razão, os negócios de energia elétrica entre os agentes vendedores (geradores, comercializadores e importadores) e compradores (distribuidoras e consumidores livres) são feitos por meio de instrumentos contratuais que, para verificação de seu efetivo cumprimento, exigem um procedimento inicial de contabilização e outro posterior de liquidação (CAMPOS, 2010, p. 11-12).

Não obstante tais dificuldades, a possibilidade de configurar objeto de uma relação, como acima afirmado, e a valoração econômica⁴²⁷ que lhe pode ser atribuída fazem com que o elemento em estudo seja tutelado pelo direito, principalmente também pela importância que representa para a economia e para a existência digna dos homens, como será mais abaixo comentado. A partir da determinação, estipulada pelo próprio ordenamento jurídico brasileiro, da energia elétrica como um bem móvel, podem assim ser apresentados comentários acerca do tratamento constitucional que a esse bem é atribuído.

c) Aspectos do ordenamento jurídico brasileiro

⁴²⁷ Sobre isso: “É, portanto, como um bem de valor econômico decorrente de sua exploração dinâmica que a eletricidade se apresenta como passível de direitos de propriedade, expondo as diversas partes formadoras dessa relação jurídica: o proprietário do solo detentor do potencial energético, o Estado (incluindo os diversos entes) proprietário do potencial energético, o agente explorador desse potencial e a noção de serviço público mitigando todos os tipos de propriedade” (ROLIM, 2001, p. 101).

O papel da Constituição Federal para o asseguramento da existência digna de todos foi acima comentado⁴²⁸, ao ser abordada a ordem econômica constitucional. A dignidade da pessoa humana também é considerada como um dos princípios fundamentais brasileiros⁴²⁹, sendo papel do Estado, portanto, assegurar os meios necessários para a efetivação desta. Neste âmbito impende lembrar o papel da energia elétrica para a qualidade de vida dos seres humanos:

Assim, embora o acesso aos serviços de energia elétrica não esteja previsto de modo expresso como direito fundamental pela Constituição, evoca-se aqui o conteúdo do §2º do art. 5º, segundo o qual os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (BEGO, 2010, p. 242).

Desta maneira, não obstante a parcela de prejuízo que é causado ao meio ambiente com a geração da energia elétrica, mesmo por meio de fontes renováveis, não se pode esquecer da indispensabilidade que esta representa, seja em razão da utilização para pequenas facilidades do cotidiano, seja para grandes avanços científicos, o que torna relevante a atuação do Estado para provê-la. Neste sentido prevê a Constituição Federal a competência exclusiva⁴³⁰ da União para explorar os serviços e instalações de energia elétrica⁴³¹.

Assim, ainda que a energia elétrica tenha passado a ser fornecida pelo setor privado no Brasil⁴³², continua a ser papel do Estado, em atenção aos preceitos constitucionais, assegurar este fornecimento satisfatoriamente. Nessa linha, “advirta-se igualmente que o Estado tem o

⁴²⁸ 3.1.1.1.

⁴²⁹ Prevê a Constituição Federal: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

⁴³⁰ Sobre o tema: “Isso permite falar em espécies de competências, visto que as matérias que compõem seu conteúdo podem ser agrupadas em classes, segundo sua natureza, sua vinculação cumulativa a mais de uma entidade e seu vínculo à função de governo. Sob esses vários critérios, podemos classificar as competências primeiramente em dois grandes grupos com suas subclasses: (1) competência material, que pode ser: (a) exclusiva (art. 21); e (b) comum, cumulativa ou paralela (art. 23); (2) competência legislativa, que pode ser: (a) exclusiva (art. 25, §§ 1º e 2º); (b) privativa (art. 22); (c) concorrente (art. 24); (d) suplementar (art. 24, §2º)” (SILVA, 2004, p. 477-478).

⁴³¹ É o teor do artigo 21: “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; [...]” Também nesse sentido, a Lei 9.433, de 1997: Art. 12. Estão sujeitos a outorga pelo Poder público os direitos dos seguintes usos de recursos hídricos: I - derivação ou captação de parcela da água existente em um corpo de água para consumo final, inclusive abastecimento público, ou insumo de processo produtivo; II - extração de água de aquífero subterrâneo para consumo final ou insumo de processo produtivo; III - lançamento em corpo de água de esgotos e demais resíduos líquidos ou gasosos, tratados ou não, com o fim de sua diluição, transporte ou disposição final; IV - aproveitamento dos potenciais hidrelétricos; V - outros usos que alterem o regime, a quantidade ou a qualidade da água existente em um corpo de água.”

⁴³² Em relação ao serviço de energia elétrica prevê o art. 4º da Lei 9.074, de 1995: “as concessões, permissões e autorizações de exploração de serviços e instalações de energia elétrica e de aproveitamento energético dos cursos de água serão contratadas, prorrogadas ou outorgadas nos termos desta e da Lei no 8.987, e das demais.”

dever constitucional de prestar diretamente o serviço público ou viabilizar o seu fornecimento por meio de entes jurídicos privados, dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico” (FRANÇA, 2010, p. 228). Sobre isso:

Portanto, ao se analisar o setor elétrico brasileiro na atualidade vê-se um sistema híbrido entre o estatal puro existente até 1995 e o privado completamente liberalizado pretendido pela reforma da segunda metade dos anos 90. Ao mesmo tempo que existe a liberalização autorizadora da entrada de novos agentes privados no setor (por meio dos leilões públicos ou por meio da simples autorização de geração para a venda no ambiente da livre contratação), há forte presença estatal [...] (SCHIRATO, 2010, p. 165).

Especificamente quanto ao serviço de energia elétrica foi criada a Agência Nacional de Energia Elétrica, a ANEEL⁴³³, que tem como missão “proporcionar condições favoráveis para que o mercado de energia elétrica se desenvolva com equilíbrio entre os agentes e em benefício da sociedade”⁴³⁴. É atribuição desta agência, portanto, assegurar que o serviço público de fornecimento de eletricidade, ainda que realizado pela iniciativa privada, cumpra as respectivas determinações constitucionais, inclusive quanto à dignidade da existência humana.

A Constituição Federal também estabelece que são bens da União os potenciais de energia hidráulica, sendo assegurada a participação nos resultados ou a compensação financeira aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e aos órgãos da administração direta da União⁴³⁵. Neste sentido, prevê o art. 176: “as jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra”. A respeito disso:

Percebe-se que o aproveitamento desses potenciais, ainda quando outorgados a particulares, por meio de contratos de uso de bem público, não podem servir tão-somente ao interesse particular e econômico de seus empreendedores. O aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica deve atender também ao interesse da coletividade. Mesmo na autoprodução, regime em que toda a geração é destinada ao consumo do próprio empreendedor gerador, alcança-se o interesse coletivo, ao tempo em que este poupa as fontes geradoras do sistema elétrico nacional (MARQUES, 2010, p. 467).

⁴³³ Determina a Lei 9.427: “Art. 1º É instituída a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, autarquia sob regime especial, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, com sede e foro no Distrito Federal e prazo de duração indeterminado. Art. 2º A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL tem por finalidade regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.”

⁴³⁴ Informação disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=635&idPerfil=2>> Acesso em 24 Abr. 2014.

⁴³⁵ Prevê o texto original: “Art. 20. São bens da União: [...] VIII - os potenciais de energia hidráulica; [...]§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.”

Especialmente no tocante à energia renovável, a própria Constituição Federal dispensa a necessidade do cumprimento das condições específicas de uma autorização ou concessão⁴³⁶. Tal estipulação consiste num incentivo não tributário à geração deste tipo de energia. Se tal potencial energético encontrar-se em terras indígenas, deverá haver, por outro lado, autorização do Congresso Nacional⁴³⁷. Sobre o tema:

As terras tradicionalmente ocupadas pelos índios configuram bem da União, de uso especial, visto que afetado à preservação da etnia indígena, cabendo à correspondente comunidade o direito ao usufruto exclusivo, sem contar a sua inalienabilidade e imprescritibilidade; em segundo lugar, tem-se as áreas reservadas, as quais, também são bens públicos nacionais de uso especial, consistem naquelas destinadas, por ato da União, à ocupação e posse dos indígenas, nos moldes de sua cultura, podendo resultar, dentre outras formas aquisitivas, de compra e venda, desapropriação e doação, estando submetidas ao regime jurídico previsto no art. 231 da Constituição [...] (NOBRE JÚNIOR, 2009, p. 106).

O consumo de energia elétrica também está submetido a uma forma particular de tributação, em relação a outros tipos de bens móveis. A própria Constituição Federal estabelece uma série de especificidades que devem ser conhecidas neste estudo. Assim, o art. 155, que trata da competência dos Estados para a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte⁴³⁸, determina, no §3º, que: “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 a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

Sobre o consumo de energia incidem, portanto, além do referido imposto, os impostos sobre a importação de produtos estrangeiros e sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados⁴³⁹. Muito se discutiu, à época, se esta imunidade se limitaria apenas a impostos ou também englobaria outras espécies tributárias. A matéria foi decidida pelo Supremo Tribunal

⁴³⁶ É o que se depreende do art. 176, § 4º: “Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida.”

⁴³⁷ Prevê a Constituição Federal: “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: [...]XVI - autorizar, em terras indígenas, a exploração e o aproveitamento de recursos hídricos e a pesquisa e lavra de riquezas minerais; [...]” Também: “Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens. [...] § 3º - O aproveitamento dos recursos hídricos, incluídos os potenciais energéticos, a pesquisa e a lavra das riquezas minerais em terras indígenas só podem ser efetivados com autorização do Congresso Nacional, ouvidas as comunidades afetadas, ficando-lhes assegurada participação nos resultados da lavra, na forma da lei.”

⁴³⁸ Prevê o 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; [...]”

⁴³⁹ A respeito disso: “A CF extinguiu os impostos únicos e incluiu seus fatos geradores no campo de incidência do ICMS. Mas declarou que, à exceção do ICMS e impostos de importação e exportação nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do País (art. 155, §3º, na redação da EC 33/01)” (TORRES, 2010, p. 399-400).

Federal que, também em súmula, estabeleceu: “É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”⁴⁴⁰.

Assim, por exemplo, não obstante a previsão do art. 74 CTN, que trata do imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país⁴⁴¹, identificando a energia elétrica como um produto industrializado, este não último não pode mais incidir sobre o consumo de energia, diante da prevalência da imunidade constitucional⁴⁴².

Neste âmbito há também imunidade nas operações interestaduais com energia elétrica, nos termos do art. 155, que será abaixo pormenorizado e assim determina, especificamente no § 2º: “o imposto previsto no inciso II [...] X - não incidirá: [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; [...]. Não sendo o caso de operação interestadual de industrialização, no entanto, deverá incidir⁴⁴³.

Outra imunidade relativa à energia elétrica diz respeito à cobrança da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública⁴⁴⁴, cuja constitucionalidade não cabe aqui discutir. Nesse caso, como a eletricidade é utilizada para o serviço de iluminação pública, prestado,

⁴⁴⁰ Súmula 659 do STF.

⁴⁴¹ Prevê a citada lei: “Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador: I - a produção, como definida no artigo 46 e seu parágrafo único; II - a importação, como definida no artigo 19; III - a circulação, como definida no artigo 52; IV - a distribuição, assim entendida a colocação do produto no estabelecimento consumidor ou em local de venda ao público; V - o consumo, assim entendida a venda do produto ao público. § 1º Para os efeitos deste imposto a energia elétrica considera-se produto industrializado.”

⁴⁴² Ainda este ano foi confirmado o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto a esta imunidade: “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 155, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RE 354016 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/03/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-060 DIVULG 26-03-2014 PUBLIC 27-03-2014).”

⁴⁴³ Prevê a Lei Complementar 87, de 1996: “Art. 2º O imposto incide sobre: [...] § 1º O imposto incide também: [...] III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

⁴⁴⁴ Prevê a 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”.

portanto, pelos próprios municípios, não há que se falar em incidência do imposto sobre a circulação de bens e serviços, diante da imunidade tributária recíproca⁴⁴⁵.

A partir desta análise preliminar das disposições constitucionais é possível realizar, no próximo tópico, uma avaliação das normas tributárias indutoras ambientais existentes no ordenamento jurídico brasileiro relativas à eletricidade e, ao fim, concluir pela manutenção ou não desta forma de intervenção do Estado na economia, em consideração, de igual forma, à experiência verificada internacionalmente.

5.2.2 O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e as normas tributárias indutoras ambientais relativas à eletricidade

Para se entender o momento da incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços no âmbito da energia elétrica, necessário se faz entender o processo que envolve a venda deste bem aos consumidores. Neste sentido, é previsão do art. 1º do Decreto 2.655, de 1998: “a exploração dos serviços e instalações de energia elétrica compreende as atividades de geração, transmissão, distribuição e comercialização, as quais serão desenvolvidas na conformidade da legislação específica e do disposto neste regulamento”⁴⁴⁶.

A geração⁴⁴⁷ é a produção de energia elétrica, independentemente da origem. Do ponto de vista jurídico, portanto, é irrelevante o modo de geração da energia para a caracterização desta atividade. Sobre isso:

A atividade de geração consiste na transformação em energia elétrica de qualquer outra forma de energia, seja qual for sua origem ou fonte, haja vista que a energia elétrica não se encontra disponível para aproveitamento na natureza. Dessa forma, as empresas geradoras de energia elétrica basicamente realizam a transformação de diferentes formas de energia (cinética, química, solar, eólica) em energia elétrica. A tradição setorial é denominar as diferentes usinas geradoras de energia elétrica levando-se em consideração a fonte primária de energia utilizada. Dessa forma, fala-se em usina térmica (gás, carvão, óleos combustíveis, etc.), hidráulica, (água), nuclear

⁴⁴⁵ É a imunidade do seguinte dispositivo: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]”.

⁴⁴⁶ O art. 2º do antigo Decreto 41.019, de 1957 previa, no mesmo sentido: “são serviços de energia elétrica os de produção, transmissão, transformação e distribuição de energia elétrica, quer sejam exercidos em conjunto, quer cada um deles separadamente”.

⁴⁴⁷ Estabelece o art. 4º do Decreto 2.655, de 1998: “A atividade de geração de energia elétrica, será exercida mediante concessão ou autorização e a energia produzida será destinada: I - ao atendimento do serviço público de distribuição; II - à comercialização livre, assim considerada aquela contratada com os consumidores a que se referem os artigos 12, 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, ou com os concessionários, permissionários e autorizados; III - ao consumo exclusivo em instalações industriais ou comerciais do gerador, admitida a comercialização, eventual e temporária, dos excedentes, mediante autorização da ANEEL.”

(tipo especial de usina térmica) e renovável (eólica, solar, etc.) (PIMENTA, 2010, p. 264).

Já a transmissão é a condução da energia elétrica da produção até a distribuição, ou: “o transporte da energia elétrica gerada pelo sistema produtor às subestações distribuidoras, bem como na interligação de dois ou mais sistemas geradores (PIMENTA, 2010, p. 264). De acordo com o art. 6º do Decreto 2.655/98 a “atividade de transmissão de energia elétrica será exercida mediante concessão, precedida de licitação”, exceto nos casos previstos em legislação específica. A próxima atividade envolvida no fornecimento de energia é a distribuição, que:

consiste no fornecimento de eletricidade aos usuários e pode estar sujeita a um dos seguintes regimes jurídicos: a) regime de serviço público, no qual o concessionário distribui energia elétrica aos usuários; também em regime de serviço público atuam as cooperativas de eletrificação rural que, mediante permissão, atendem a público indistinto [...]; e regime de serviço privado, em que a cooperativa de eletrificação rural recebe autorização para comprar eletricidade do distribuidor para atendimento de seus associados, tendo por finalidade o desenvolvimento de atividade rural [...] (FADEL, 2009, p. 51).

Concretiza-se portanto, na utilização das redes para levar a eletricidade para os consumidores. Por fim, a legislação específica prevê a atividade de comercialização⁴⁴⁸, a qual, “[...] não envolve a construção de instalações (de produção ou redes) de energia elétrica, caracterizando-se como atividade isolada dirigida especificamente à viabilização comercial (portanto, indireta), da obtenção de energia elétrica pelos consumidores (livres) que assim desejarem, mediante condições e preços livremente pactuados” (PIMENTA, 2010, p. 265). Uma vez diferenciadas essas fases, as quais endossam a complexidade do tema⁴⁴⁹, é possível realizar um aprofundamento no tema da tributação neste âmbito.

a) Legislação do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que aqui passa a ser

⁴⁴⁸ Sobre o mesmo tema: “Concepção um pouco diferenciada dos demais segmentos, a comercialização de energia elétrica foge à ideia de estágio da função elétrica. O agente comercializador pode ou não participar do processo econômico do fornecimento de energia, ligado à produção, à distribuição, ou ainda, como agente independente destes segmentos, intermediando as operações com energia” (ROLIM, 2002, p. 110).

⁴⁴⁹ A respeito da complexidade envolvida no tema sobre o consumo de energia elétrica, é exemplo de discussão travada no judiciário: “o problema nasceu de um trabalho pioneiro que tratou o fenômeno físico tecnicamente denominado ‘demanda de potência’ com a consistência de ‘reserva de energia elétrica’, efeito do termo ‘demanda’. Argumentou-se que ou a energia é consumida e gera ICMS, ou simplesmente não há que se falar em fato gerador. Diante disso, qualquer valor definido pelo fator ‘demanda de potência’ deveria ser excluído da base de cálculo do ICMS” (GONÇALVES, 2009, p. 72). Ainda em 2009 o STJ editou a Súmula 391: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

denominado ICMS, está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, conforme citação acima, e é de competência dos Estados e do Distrito Federal, representando a maior arrecadação auferida por esses entes da Federação, singularmente considerados e, no total, a maior arrecadação do Brasil.

Por tal razão pode ser classificado como um tributo de finalidade eminentemente fiscal, de acordo com a denominação adotada neste trabalho, o que não o impede, entretanto, de exercer também uma função indutora, como será discutido ao longo deste e do próximo tópico, especialmente no tocante ao bem eletricidade. Ademais, na própria Constituição Federal está prevista a seletividade⁴⁵⁰ deste imposto, o que permite a variação da alíquota de acordo com a essencialidade da mercadoria ou do serviço⁴⁵¹, configurando, com isso, um traço de extrafiscalidade estabelecido pelo próprio texto constitucional⁴⁵².

Antes de se aprofundar na legislação específica relativa a este imposto, necessário se faz observar algumas dessas especificações gerais do ICMS que foram trazidas pela própria Constituição Federal. Quanto ao fato gerador, nesse âmbito, está definido no texto

⁴⁵⁰ Prevista no §2º, do art. 155: “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...]”.

⁴⁵¹ Sobre o tema: “Seletivo é o mesmo que selecionador, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios. Embora, na prática, não se tenha uma seletividade efetivamente estabelecida em função da essencialidade dos produtos, como determina a Constituição, o imposto sobre produtos industrializados é, em nosso sistema tributário, o melhor exemplo de imposto seletivo. Por isto, os autores geralmente a ele se referem ao cuidarem do princípio da seletividade” (MACHADO, 2008, p. 28). Também: “Por estas linhas, fica claro que o ICMS, além de levar receitas aos Estados e ao Distrito Federal, deve também ser um instrumento extrafiscal, de modo que a tributação sobre as operações com mercadorias e prestações de serviços deve ser inversamente proporcional à sua essencialidade, isto é, quanto mais essenciais sejam à sociedade, menor deve ser sua respectiva tributação” (BERGAMINI, 2008, p. 39-40).

⁴⁵² A respeito disso: “É consenso na doutrina que a energia elétrica é bem essencial à vida humana, ou seja, não pode ser, de maneira alguma, considerada supérflua ou suntuária. Desse modo, as alíquotas do ICMS jamais poderão ser iguais ou maiores do que as previstas para mercadorias suntuárias ou supérfluas, como bebidas alcoólicas, perfumes, cosméticos e embarcações de recreio, como ocorre na prática. A inobservância ao princípio da seletividade deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário, o seja, no cerne do exercício jurisdicional está contida a necessidade de aplicação dos princípios constitucionais, dentre eles o da seletividade” (RISTOW, 2011, p. 54). Há, por outro lado, a interpretação da seletividade em relação à variação de alíquotas: “[...] não parece constituir uma interpretação ‘correta’, que melhor empreste eficácia à Constituição, aquela cujo resultado tenha por inconstitucional a instituição de alíquotas diferenciadas do ICMS, fundamentada no princípio basilar da justiça fiscal. Ao contrário e tendo em vista tudo quanto exposto, a tributação progressiva do ICMS, incidente sobre o consumo de energia elétrica, pelos Estados e Distrito Federal, não só tente a impor-se como uma interpretação constitucionalmente adequada da Constituição, como também realiza e concretiza seus valores fundamentais” (CONTINENTINO, 2007, p. 119). Em sentido contrário a esse argumento, é defendido que: “[...] a presumível capacidade contributiva do consumidor de energia elétrica domiciliar é irrelevante para implementação da alíquota seletiva. O que importa é apenas a sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria e do serviço. Como é possível sustentar que a energia elétrica é essencial para quem apresenta baixo consumo e não o é para quem apresenta um elevado consumo?” (HARADA, 2008, p. 149).

constitucional que o referido tributo incide sobre a circulação de mercadorias, aqui incluída a eletricidade, como acima discutido, e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A circulação de mercadorias diz respeito a uma circulação jurídica destas, ou seja, uma movimentação com transferência da propriedade. Isto significa afirmar que não deve incidir o ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte⁴⁵³, nem nos casos de comodato⁴⁵⁴. A Constituição Federal também prevê a incidência: “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”⁴⁵⁵.

Especificamente quanto aos serviços, incide o ICMS sobre os serviços especificamente apontados pela Constituição Federal, bem como “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios [...]”⁴⁵⁶. Assim, quanto aos serviços que não estão apontados na Constituição Federal, quais sejam, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, se aqueles forem prestados com o fornecimento de mercadorias, por exemplo, os realizados em bares e restaurantes⁴⁵⁷, estarão submetidos à incidência do ICMS. O requisito para que isto ocorra é a não previsão deste serviço na legislação específica, atualmente a Lei Complementar 116, de 2003⁴⁵⁸, caso contrário, incidirá o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o ISS, ainda que haja o fornecimento de mercadorias.

Para que se verifique a incidência do ICMS é necessário ainda, vale frisar, a habitualidade da operação, seja por pessoa física, seja por pessoa jurídica, sujeitos passivos do

⁴⁵³ É o que determina a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

⁴⁵⁴ Em consonância com a Súmula 573 do Supremo Tribunal Federal: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”

⁴⁵⁵ Art. 155, §2º, IX, a).

⁴⁵⁶ Art. 155, §2º, IX, b).

⁴⁵⁷ Conforme a Súmula 163 do Superior Tribunal de Justiça: “O fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.”

⁴⁵⁸ É o que prevê o art. 1º da referida Lei: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...] §2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.”

tributo em comento. A base de cálculo é o valor da operação de circulação de mercadoria ou, se for o caso, o preço do serviço. Poderá haver isenções, as quais são estabelecidas por cada Estado, no âmbito da respectiva competência.

Quanto às imunidades, fora as acima já citadas, prevê a Constituição Federal a imunidade cultural, retirando a incidência do ICMS sobre a circulação livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão⁴⁵⁹, sobre as operações com o ouro⁴⁶⁰, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial⁴⁶¹ e sobre as prestações de serviço na modalidade de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita⁴⁶².

A par dessas previsões gerais, a Constituição Federal determinou que uma lei complementar deve, no tocante ao ICMS⁴⁶³:

a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Esta estipulação constitucional representa uma tentativa de uniformizar as legislações estaduais no tocante aos respectivos ICMS e foi concretizada pela Lei Complementar 87, de 1996, a qual sistematiza, nos primeiros artigos, a matéria disciplinada na Constituição Federal, mormente a competência para a instituição (art. 1º), os fatos geradores (art. 2º), as imunidades (art. 3º) e a sujeição passiva (art. 4º). Ainda nos artigos 5º, 6º e 7º, por exemplo, é determinada a responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS e, no art. 8º, a base de cálculo. Relevante é a estipulação em detalhes do procedimento de compensação, que materializa o caráter não cumulativo do imposto em questão, o que é feito a partir do art. 19.

Não obstante a relevância das previsões, em detalhes, do funcionamento do ICMS pela Lei Complementar 87, principalmente pelo motivo de uniformidade acima exposto, é interessante focar, no presente trabalho sobre as normas tributárias indutoras ambientais, na

⁴⁵⁹ Art. 150, VI, d).

⁴⁶⁰ Art. 155, § 2º, X, c).

⁴⁶¹ Art. 153, § 5º.

⁴⁶² Art. 155, § 2º, X, d).

⁴⁶³ Art. 155, §2º, XII.

questão das isenções que são estipuladas pela legislação relativa ao ICMS, especialmente no tocante à energia elétrica. Conforme afirmado anteriormente, as imunidades, estabelecidas pela Constituição, diferenciam-se das isenções que, no caso do ICMS, hão de ser determinadas por cada Estado, no âmbito da respectiva competência, em concordância com o exposto ao longo deste tópico, além do capítulo segundo.

Cada Estado poderá, assim, retirar, por meio de uma lei, certas mercadorias e certos serviços da incidência do imposto em comento, para o atendimento de finalidades que porventura instituírem. Essas isenções do ICMS, por servirem de incentivo para a alocação de estabelecimentos industriais e comerciais num certo Estado em detrimento de outro, que, ao contrário daquele, não a estipulou, podem consistir em elementos ensejadores da chamada guerra fiscal⁴⁶⁴. Por tal razão, em 2012, o STF propôs a seguinte súmula vinculante, ainda pendente: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”⁴⁶⁵.

Este projeto de súmula vinculante apresentado se refere ao supracitado art. 155, § 2º, XII, g). Outra medida estipulada para evitar questões como esta, além das normas gerais sobre o ICMS em lei complementar, acima comentadas, foi a delegação, pela Constituição Federal, da competência ao Senado Federal para a instituição do sistema de alíquotas deste tributo, com limites mínimos e máximos⁴⁶⁶.

Dentro do limite estabelecido constitucionalmente, portanto, e em atenção às normas e procedimentos contidos na Lei Complementar 87, poderão os Estados estabelecer isenções do

⁴⁶⁴ Sobre o tema, noticiou a imprensa: “Trata-se da pesadíssima carga tributária que sufoca a economia do país. Oferecer brechas às empresas para aliviar um pouco esse fardo virou uma arma nas mãos dos governos estaduais e municipais. A lógica dos governantes é: abrir mão de arrecadação para trazer empregos e renda a seus territórios. Estima-se que cerca de 30 bilhões de reais deixaram de ser arrecadados em ICMS em 2010 em razão dos benefícios fiscais” (STEFANO, 2011, p. 53).

⁴⁶⁵ Edital de proposta de Súmula Vinculante disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828&tipoApp=RTF>>. Acesso em 28 abr. 2014.

⁴⁶⁶ Sobre as alíquotas no ICMS, determinou o art. 155, § 2º: “IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual [...]”.

ICMS para atender interesses de política local, inclusive ambientais. A partir desta premissa pode ser avaliado, no último ponto, como ocorrem estas isenções e se, de fato, são justificáveis para a preservação do meio ambiente.

b) Isenção da eletricidade de fontes renováveis de energia: avaliação dos resultados

De todo o exposto neste trabalho, pode ser verificado que as normas que instituem e regulamentam o ICMS podem, dentre outras, ser normas indutoras, de finalidade extrafiscal. Isto pode se dar, por exemplo, por meio da instituição de isenções ou da variação progressiva de alíquotas com o objetivo de incentivar ou desestimular certa atividade, nos limites constitucionais acima expostos. Esta concepção é reconhecida e desenvolvida por parte da doutrina tributária:

Através da técnica de desestímulo, busca-se influenciar o comportamento não desejado (comissivo ou omissivo), obstaculizando-o ou atribuindo-lhe conseqüências desagradáveis; simetricamente, através da técnica de incentivo, busca-se influenciar o comportamento desejado (comissivo ou omissivo), facilitando-o ou atribuindo-lhe conseqüências agradáveis. A técnica de incentivo atua não só através da resposta favorável ao comportamento já realizado, ou seja, através da sanção positiva ou prêmio, mas também através da facilitação, do favorecimento do comportamento quando ele está por se realizar. No primeiro caso, incentiva-se intervindo nas conseqüências do comportamento, no segundo, intervindo nas modalidades, nas formas, nas condições do comportamento mesmo (YOSHIDA, 2005, p. 539).

Não há como se negar, portanto, o efeito que de uma tributação, enquanto diminuição patrimonial que é imposta ao sujeito passivo, é capaz de influenciar o comportamento deste último, afirmação que é feita em harmonia com a teoria econômica desenvolvida por Pigou, estudada no início deste trabalho. A utilização sem sistematização desta ferramenta, no entanto, e sem acompanhamento dos resultados, torna o tema bastante problemático na esfera ambiental já, que, como observado, trata-se o meio ambiente de um bem de uso comum do povo, indispensável à vida.

Por tal razão, ainda que pareça, na teoria, um instrumento ideal para o alcance da preservação do meio ambiente⁴⁶⁷, as normas tributárias indutoras ambientais e os efeitos com elas eventualmente obtidos necessitam, além da argumentação, de um acompanhamento de

⁴⁶⁷ São muitos os trabalhos que defendem a utilização deste instrumento na esfera ambiental. Por exemplo: “os tributos aparecem com alta eficácia na esteira da preservação ambiental, pois proporcionam ao Estado diversas formas de agir, por meio da tributação ambiental, bem como estimulam condutas não poluidoras e ambientalmente desejáveis” (TRENENPOHL, 2011, p. 115).

perto, pelo próprio Direito, dos resultados que são efetivamente observados, acompanhamento este que deve ser dinâmico para se adaptar a eventuais alterações da natureza.

Nesse sentido, há de ser reconhecido que a utilização do ICMS como um instrumento⁴⁶⁸ de incentivo para o aumento do uso de fontes renováveis de energia, como será visto nos exemplos a seguir, pode vir a ser considerada constitucional, pelo preenchimento dos requisitos formais e materiais contidos na Constituição Federal. Entretanto, outra questão, também relevante, é saber se, de fato, este instrumento irá alcançar os objetivos aos quais foi inserido no ordenamento jurídico.

Ainda que se tente argumentar que não é papel do direito tributário observar os resultados obtidos com as normas tributárias, numa visão fechada da ciência jurídica enquanto um meio para criação e aplicação de leis, não foi esta a posição adotada neste trabalho, conforme exposições anteriores. É defendido aqui que o direito deve sim desenvolver mecanismos de acompanhamento dos efeitos obtidos, principalmente quando tal efeito está previsto nas respectivas normas, como é o caso das normas tributárias jurídicas ambientais.

Feita esta advertência podem ser analisados e classificados alguns casos de função indutora ambiental em normas tributárias instituídas nos últimos anos na legislação relativa ao ICMS e, em seguida, identificados aqueles casos diretamente ligados a incentivos para energias renováveis e, quanto a estes últimos, avaliar o impacto gerado na preservação do meio ambiente.

A primeira utilização do ICMS para fins ambientais é atribuída ao Estado do Paraná, que instituiu, no regime de repartição das receitas do ICMS, o repasse de parcela da arrecadação aos municípios com áreas mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental. Tal previsão fez surgir a expressão “ICMS ecológico”:

O ICMS ecológico tem sua origem relacionada à busca de alternativas para o financiamento público em municípios cujas restrições ao uso do solo são fortes empecilhos ao desenvolvimento de atividades econômicas clássicas. [...] Tal incentivo representa um forte instrumento econômico extrafiscal com vista à consecução de uma finalidade constitucional de preservação, promovendo justiça fiscal, e influenciando na ação voluntária dos municípios que buscam um aumento de receita, na busca de uma melhor qualidade de vida (SCAFF/TUPIASSU, 2005, p. 735).

⁴⁶⁸ Também conhecido como instrumento indireto: “Final mente, temos os meios indirectos de tutela do ambiente em que sobressaem os instrumentos mobilizados de outros ramos de direito diferentes do direito administrativo, direito em que, em rigor, se localizam os instrumentos de protecção ambiental até agora referenciados. Entre esses meios indirectos de tutela, podemos mencionar o instituto da responsabilidade civil por danos ambientais, os subsídios e as subvenções do direito financeiro, os impostos ambientais e os benefícios fiscais ambientais do direito fiscal, etc. Pelo que cá temos o direito fiscal a ser utilizado em sede do domínio da protecção do meio ambiente. Ou, por outras palavras, o direito fiscal ambiental” (NABAIS, 2005, p. 423).

A norma que prevê tal repasse, instituída ainda em 1991, partiu do sistema constitucional de repartição de receitas, que permite aos Estados dispor livremente na própria legislação a respeito de 25% do total arrecadado com o ICMS:

Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...] IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Embasada nesta previsão da Constituição Federal, portanto, esse Estado alterou o art. 1º, I, da Lei 9.491, de 1990, que prevê os “índices de participação dos municípios no produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, diminuindo-o de 80% para 75%.

Além disso, a Lei Complementar 59, de 1991, estabeleceu como critério para distribuição dos 5% então restantes: “art. 4º. A repartição de cinco por cento (5%) do ICMS a que alude o artigo 2º. da Lei Estadual nº. 9.491, de 21 de dezembro de 1990, será feita da seguinte maneira: I - cinquenta por cento (50%) para municípios com mananciais de abastecimento. II - cinquenta por cento (50%) para municípios com unidades de conservação ambiental”. A respeito desta previsão legal:

O ICMS ecológico surgiu primeiramente com o objetivo de compensação, vale dizer: pretendia ser um instrumento de recompensa para os municípios que possuíam no seu território áreas protegidas constituídas através de Unidades de Conservação ou mananciais de abastecimento de água, as quais não podiam ser utilizadas e, assim sendo, eram vistas como empecilho ao desenvolvimento. Num segundo momento, o ICMS Ecológico transformou-se num instrumento de incentivo, de maneira que os municípios viram-se estimulados a adotar medidas tendentes à conservação ambiental e ao desenvolvimento sustentável (LOBATO/ALMEIDA, 2011, p. 638).

Atualmente outros Estados, como por exemplo São Paulo⁴⁶⁹, também detêm normas semelhantes em seu próprio ordenamento. Pode ser afirmado, em face disso, que o “ICMS ecológico” constitui, em termos fáticos, numa estipulação de critérios para repasse de parcela da arrecadação de ICMS do Estado para os municípios. Trata-se, portanto, de um estímulo realizado dentro do âmbito da chamada Atividade Financeira do Estado⁴⁷⁰, exercido pelos

⁴⁶⁹ Lei Estadual 8.510, de 1993.

⁴⁷⁰ Sobre a Atividade Financeira do Estado: 2.1.2.

Estados e voltados diretamente a outros entes públicos, quais sejam, os municípios que o compõem.

Nesse sentido, não constituem normas tributárias indutoras ambientais, pois não são voltadas a influenciar o comportamento dos sujeitos passivos em relação a algum bem ou atividade a ser por eles exercida, e não serão, portanto, analisadas como tal. Isto porque, apesar do que pode sugerir a denominação que popularizou tal regra de repasse de receitas, o “ICMS ecológico”, estimula os municípios, por meio de um aumento da repartição de receitas previsto na Constituição Federal, a manter áreas de preservação ambiental, mas está restrito, no entanto, ao aumento da remessa de receitas aos respectivos orçamentos públicos, e não na determinação desta para fins ambientais, como aqui abordado.

Entretanto foram identificadas neste trabalho outras normas tributárias que são indutoras ambientais em legislações estatais e que devem, portanto, ser verificadas para o objetivo aqui proposto, mormente no tocante ao estímulo à energia renovável. É o caso das isenções previstas em diferentes legislações estatais do ICMS relativas à aquisição de equipamentos para geração de energia elétrica por meio de fontes renováveis, as quais serão observadas em detalhe a seguir.

Para este estudo de caso serão analisados dados anemométricos, legislações e os resultados de capacidade instalada de geração eólica de energia elétrica em todos os Estados do nordeste brasileiro. A escolha por esta região no corte metodológico se justifica pela relevância que esta representa para o Brasil quanto a essa fonte renovável de energia. É o que se pode afirmar ao se observar que, do total do potencial eólico estimado para o Brasil, qual seja, 143,5GW ou 272,2TWh/ano, está apenas no nordeste 75GW ou 144,3TWh/ano⁴⁷¹.

Quanto à escolha desta fonte em específico para o estudo de caso das energias renováveis, a eólica, esta se justifica pela importância que também representa na geração de energia renovável na Alemanha, como demonstrado no início deste capítulo. Desta forma, as opções de incentivo por meio da tributação feitas nesses dois países poderão ser comparadas e avaliadas ao fim deste trabalho.

Entretanto, ao contrário do que ocorre na Alemanha, a legislação neste âmbito não é federal, e sim estadual. Por esta razão serão analisados individualmente as legislações dos Estados brasileiros situados nessa região para se ter, inicialmente, uma conclusão da experiência

⁴⁷¹ Dados disponibilizados pelo Centro de Referência para Energia Solar e Eólica Sérgio de Salvo Brito – CRESESB, do Centro de Pesquisas de Energia Elétrica – CEPTEL, disponíveis em <<http://www.cresesb.cepel.br/publicacoes/index.php?task=livro&cid=1>>. Acesso 2 Mai. 2014

verificada no Brasil e, em seguida, poderão ser comparados os resultados das experiências observadas no Brasil e na Alemanha.

Como observado no ponto anterior, cada Estado brasileiro poderá estipular, no âmbito da respectiva legislação, as isenções a vigerem no próprio território, havendo, para isso, que atender os requisitos constitucionais, inclusive, quanto às determinações do Conselho Nacional de Política Fazendária, o Confaz. Especificamente no âmbito ora estudado, restou possibilitado, nos termos do Convênio 101, de 1997, que os Estados instituíssem isenção nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento de energia eólica, para o que foram definidos quais os equipamentos e componentes a serem igualmente abarcados⁴⁷².

É importante lembrar que essas isenções são dotadas de orientação política ambiental e foram instituídas com o objetivo de incentivar a aquisição destes materiais, por meio de incentivos que visam induzir o comportamento dos particulares, especificamente, na aquisição desses produtos para geração de energia eólica. Por tal razão, as normas que as preveem podem ser consideradas normas tributárias indutoras ambientais, nos termos adotados neste trabalho.

Na tabela abaixo está detalhada a referida isenção em cada Estado. O objetivo é avaliar o impacto desta previsão na geração de energia eólica por meio da análise dos resultados obtidos. Nesse sentido é de ser observado, inicialmente, quais Estados do nordeste incluíram, nas respectivas legislações, as isenções nos termos previstos neste convênio.

Em seguida também pode ser observado o chamado vento médio. A importância da consideração dos dados geográficos neste âmbito se justifica pela influência que podem exercer na escolha do particular que vai realizar esta atividade. É de ser lembrado que todos esses Estados situam-se em região favorável à geração de energia eólica, como apontado no início deste tópico, ao serem abordadas as características geográficas para o desenvolvimento de energia renovável.

⁴⁷² Determina o referido convênio: “Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH: I - aerogeradores para conversão de energia dos ventos em energia mecânica para fins de bombeamento de água e/ou moagem de grãos; II - bomba para líquidos, para uso em sistema de energia solar fotovoltaico em corrente contínua, com potência não superior a 2 HP; III - aquecedores solares de água; IV - gerador fotovoltaico de potência não superior a 750W; V - gerador fotovoltaico de potência superior a 750W mas não superior a 75kW; VI - gerador fotovoltaico de potência superior a 75kW mas não superior a 375kW; VII - gerador fotovoltaico de potência superior a 375Kw; VIII - aerogeradores de energia eólica; IX - células solares não montadas; X - células solares em módulos ou painéis; XI - torre para suporte de gerador de energia eólica; XII - pá de motor ou turbina eólica; XIII - partes e peças utilizadas exclusiva ou principalmente em aerogeradores classificados no código 8502.31.00 da NCM/SH; XIV - chapas de Aço; XV - cabos de Controle; XVI - cabos de Potência; XVII - anéis de Modelagem” Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1997/CV101_97.htm> Acesso em 3 Mai 2014.

Mesmo assim, dentro da própria região nordeste podem ser identificados dois grupos quanto à intensidade dos ventos: um grupo com velocidade menor, que inclui os Estados da Bahia até a Paraíba, e um grupo de velocidade maior, que abarca a região do Rio Grande do Norte até o Maranhão. É de ser observado, nesse âmbito, como o potencial natural desses Estados vem sendo aproveitado para a geração de energia eólica e o papel das normas tributárias indutoras ambientais nesse âmbito.

Por fim é de ser considerado qual a capacidade instalada de geração eólica de energia em cada um desses Estados:

Estado	Isenção de ICMS nas operações com equipamentos e componentes para energia eólica	Vento médio anual ⁴⁷³	Capacidade instalada de geração eólica de energia elétrica ⁴⁷⁴
Alagoas	Sim (Item 50 do Anexo I, parte 1 do Decreto 35.245/1991)	3,5 a 6 m/s	0
Bahia	Sim (Art. art. 264, XIX do Decreto 13.780/2012)	3,5 a 6 m/s (6 a 9 m/s nas chapadas)	101MW
Ceará	Sim (Art. 1º do Decreto 24.761/1997)	6 a 9 m/s	590MW
Maranhão	Sim (Art. 30 do anexo 1 do Decreto 19.714/2003)	6 a 9 m/s	0
Paraíba	Sim (Art. 6º, XXI, do Decreto nº 18.930/1997)	3,5 a 6 m/s	69MW
Pernambuco	Sim (Art. 9º do Decreto 14.876/1991)	3,5 a 6 m/s	25MW
Piauí	Sim (Art. 1.448 do Decreto 13.500/08)	6 a 9 m/s	18MW
Rio Grande do Norte	Sim (Art. 27, XI, do Decreto 13.640/1997)	6 a 9 m/s	375MW
Sergipe	Sim (Item 17 da Tabela II do Anexo I ao Decreto nº 21.400/2002)	3,5 a 6 m/s	35MW

Tabela: Resultado da isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para energia eólica no nordeste brasileiro. Fonte: autoria própria.

⁴⁷³ Dados disponibilizados pelo Centro de Referência para Energia Solar e Eólica Sérgio de Salvo Brito – CRESESB, do Centro de Pesquisas de Energia Elétrica – CEPEL, disponíveis em: <http://www.cresesb.cepel.br/publicacoes/download/atlas_eolico/Atlas%20do%20Potencial%20Eolico%20Brasileiro.pdf>. Acesso em 1 Mai 2014.

⁴⁷⁴ Dados do último balanço da Empresa de Pesquisa Energética, disponíveis em: <https://ben.epe.gov.br/downloads/Relatorio_Final_BEN_2013.pdf>. Acesso em 1 mai. 2014.

Da análise dos dados acima pode-se concluir, inicialmente, que todos os Estados do nordeste incluíram nas respectivas legislações as isenções do Convênio 101/1997. Mesmo nos Estados onde houve, após a década de noventa, a edição de novos regulamentos de ICMS, tais isenções foram mantidas e atualizadas juntamente com este convênio. Também pode ser observado que o Estado com maior capacidade instalada de geração eólica de energia elétrica está situado no grupo com maior velocidade dos ventos.

Em seguida pode ser observado que dois Estados, Alagoas e Maranhão, apesar de terem inserido a isenção de ICMS nas operações com equipamentos e componentes para energia eólica nos respectivos ordenamentos, não detêm capacidade instalada de geração eólica de energia elétrica. Pode ser frisado, ainda nesse âmbito, que o Maranhão, além de ter incluído tal isenção, está situado na área com ventos mais intensos e, mesmo assim, nele não é desenvolvida a referida atividade.

A análise também permite afirmar que existem diferentes níveis de capacidade instalada de geração eólica de energia elétrica entre Estados que estão situados em área com velocidades médias de vento equivalentes. É o caso, por exemplo, da Paraíba, Pernambuco e Sergipe. A Bahia não está aqui referida por deter, em seu território, áreas com a presença de ventos mais velozes. Dentre os três Estados citados, portanto, há uma diferença de desenvolvimento desta atividade, apesar da proximidade espacial.

O mesmo pode ser dito em relação à região com ventos mais fortes. Entre os Estados do Rio Grande do Norte, Ceará e Piauí há uma considerável diferença na capacidade instalada de geração eólica de energia elétrica o que demonstra que a igual previsão da isenção do ICMS, nos termos determinados pelo Convênio 101/97, não é suficiente para um desenvolvimento equivalente de geração de energia eólica entre os referidos Estados.

Há, ademais, em ambas as áreas, seja na área com maior velocidade de vento, seja na área com menor intensidade de vento, Estados que, não obstante a isenção do ICMS, não têm capacidade instalada de geração eólica de energia elétrica, como acima afirmado, o que comprova esta última afirmação. É de ser concluído, portanto, diante dos dados levantados, que a instituição de isenções por meio de normas tributárias indutoras ambientais não traz certeza quanto à intensidade de realização da atividade a ser com ela incentivada ou desestimulada.

Necessário se faz, portanto, outro tipo de abordagem do Poder Público, se o objetivo é estimular o aumento do uso de energias renováveis no Brasil para a preservação do meio ambiente. A instituição dessas normas, apesar do apelo que podem representar quando

apresentadas à sociedade, especialmente pela constante referência a termos de preservação ambiental a que são relacionadas, não são capazes de aumentar as atividades de preservação do meio ambiente, como pode ser visto nos dados acima.

Mais eficaz seria uma atuação direta dos Estados, eis que estes não podem, por meio de normas indutoras, ficar à mercê das escolhas dos particulares, principalmente quando se tratar de questões ambientais. Como observado neste capítulo, a geração de energia elétrica, apesar de ser serviço público, é realizada pela iniciativa dos particulares no Brasil. Nesse sentido, e diante do que foi aqui observado, a criação de normas tributárias indutoras ambientais na legislação do ICMS deveria ser substituída por outras ações mais eficientes do Poder Público, eis que aquelas, por si só, não conseguiram representar um estímulo à iniciativa privada neste mercado.

É necessário que o Estado atue proporcionando, por exemplo, infraestrutura, ou mesmo crédito para o início de tais atividades, e não simplesmente instituindo tal norma e aguardando os resultados de preservação do meio ambiente que porventura possa ser propiciada pela ação da iniciativa privada, pois esta, por seu turno, orienta-se em primeiro plano na obtenção de finalidades privadas e é baseada, legitimamente, em premissas de ordem privada.

Portanto, diante do objetivo constitucional de preservação ambiental, as expectativas do Estado para a realização deste não podem se fundamentar em resultados obtidos a partir de decisões dos particulares na realização das próprias atividades, sem saber se estas culminarão ou não nesse objetivo. Em outros termos, se o Estado tem como objetivo aumentar a geração de energia de fontes renováveis para preservação do meio ambiente, deve lançar mão de meios diretos de incentivos ou mesmo proibir as fontes consideradas poluidoras, mas não esperar que o particular, de acordo com a própria conveniência, decida que tipo de energia será mais produzida no Brasil.

O que deve acontecer, portanto, é exatamente o contrário daquilo que pressupõe a instituição de uma norma tributária indutora ambiental, ou seja, deve ser incumbência do Estado criar, no âmbito das atividades a serem realizadas pelos particulares, limites toleráveis de degradação ao meio ambiente, cientificamente estabelecidos, dentro dos quais aqueles poderão agir e não, ao reverso, a estipulação, pelos particulares, pela poluição ou não, de acordo com a vantagem ou não, do pagamento de um tributo.

Esta atuação mais direta pode se dar por meio de instrumentos já previstos no próprio ordenamento jurídico brasileiro, como apontado no capítulo terceiro:

Não é por outra razão que a própria Constituição Federal prevê a possibilidade de eventuais prejuízos ao meio ambiente ao exigir: a) estudo prévio de impacto ambiental de atividade potencialmente causadora da degradação (art. 225, IV); b) controle da produção, comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para o meio ambiente (art. 225, p. V); c) obrigação de recuperação do meio ambiente degradado pela exploração de recursos minerais (art. 225, §2º); d) responsabilização penal, civil e administrativa das pessoas físicas ou jurídicas, responsáveis por condutas lesivas ao meio ambiente (art. 225, §3º, art. 175, §5º); e fiscalização do exercício da atividade econômica (art. 174) (FIGUEIREDO, 2005, p. 576).

Ainda no âmbito energético, outras medidas, que não as normas tributárias indutoras ambientais, podem ser inseridas em diferentes legislações, fortalecendo a atuação do Poder Público neste objetivo. É o caso, por exemplo, da medida determinada, pelo Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), de que todos os motores movidos devem conter um percentual mínimo de biodiesel ao diesel⁴⁷⁵.

Especificamente em relação à energia elétrica, outras providências poderiam ser tomadas, inclusive no âmbito das agências reguladoras: “propõe-se a adoção de subsídios regulatórios para distribuidoras que apresentem melhor eficiência energética ou geradoras que otimizem sua matriz energética com o uso de fontes renováveis, e a inclusão de critérios específicos que considerem os indicadores nas Resoluções da ANEEL sobre os processos de revisão tarifária periódica” (MARTINS, 2010, p. 560), ou ainda a estipulação, por esta agência, de limitações administrativas nos processos de geração de energia.

Desta forma, se o Poder Público pretende, como assim o deve, continuar aumentando os níveis de geração de energia renovável para preservar o meio ambiente, favorecendo este setor, deve rever a utilização das normas tributárias indutoras ambientais, pelos motivos acima mostrados. Este raciocínio também pode ser aplicado na análise das outras formas de isenção que estão surgindo ou podem surgir no Brasil, não apenas nas questões ligadas à eletricidade⁴⁷⁶, mas também em quaisquer questões que estejam, de alguma forma, relacionadas ao meio ambiente.

Foi observado neste capítulo que não há certeza quanto à obtenção de resultados por meio da instituição de normas tributárias indutoras ambientais na promoção da preservação do meio ambiente, seja na Alemanha, seja no Brasil, principalmente por estas dependerem da

⁴⁷⁵ Informações disponibilizadas no site: <www.biodiesel.gov.br>. Acesso em 20 Nov. 2013.

⁴⁷⁶ É o caso, por exemplo, da Lei Estadual nº 20.824, de 31 de julho de 2013, que introduziu em Minas Gerais outras isenções ao ICMS. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2013/20824_2013.htm>. Acesso em 10 Jan. 2014.

escolha dos particulares. A análise aqui realizada será considerada nas conclusões a este trabalho expostas nas próximas linhas.

6. CONCLUSÃO

Foi escopo deste trabalho analisar as normas tributárias indutoras ambientais a fim de averiguar a adequação desta medida na realização da preservação do meio ambiente, objetivo que é encontrado não apenas no rol de deveres constitucionais do Poder Público brasileiro, mas também em outros Estados. Diante da existência deste objetivo comum, bem como da impossibilidade do fracionamento do meio ambiente de acordo com as divisões políticas, o que torna possível a interação dos diversos biomas do planeta sem limitação dos efeitos positivos e negativos que em cada Estado foram gerados às respectivas fronteiras, foi aqui proposto um estudo comparado.

A análise jurídica deste objeto não prescindiu de uma consideração dos fundamentos desenvolvidos pela Economia para o estabelecimento desta medida pelo Poder Público. Isto porque, conforme afirmado desde as primeiras páginas deste trabalho, a norma tributária indutora ambiental parte do pressuposto da escolha do particular, ao conceder a este último a opção de não realizar o fato gerador de um tributo dotado de orientação político-ambiental e, assim, abster-se do relativo pagamento, e a opção de realizar tal fato gerador e, assim, internalizar o pagamento devido com o lançamento do respectivo tributo como uma das despesas envolvidas na atividade por ele realizada.

É premissa nesta afirmação, portanto, a constatação de que a escolha quanto à realização ou não do fato gerador esteja ligada, especificamente neste caso, ao meio ambiente. Um dos economistas que levou em consideração a escolha como um objeto a ser estudado foi o inglês Arthur Cecil Pigou, o qual, na obra “A economia do bem-estar” propôs o tributo internacionalmente conhecido como “tributo pigouviano”. O primeiro capítulo foi, por tal razão, inteiramente dedicado à análise e crítica às contribuições doutrinárias legadas por este autor. O ponto de partida para tanto foi a análise do estudo feito por ele a respeito do bem-estar social.

Foi inicialmente observado, neste estudo, que Pigou voltou a atenção para o bem-estar social que pudesse ser medido em dinheiro. O bem-estar é um conceito elástico da Economia, pois pode sofrer a influência de diversas variáveis, dentre as quais interessa, para esta ciência, a variável econômica, ou seja, aquela que pode ser mensurada monetariamente. Assim, apenas as satisfações e insatisfações expressas em dinheiro, bem como as consequentes escolhas que por aquelas são determinadas, que possam ser mensuradas numa medida monetária foram consideradas por Pigou.

Este limite metodológico foi justificado pelo autor por meio do argumento de que a intensidade do desejo de uma pessoa por um objeto pode ser avaliada de acordo com o que ela está disposta a oferecer para adquiri-lo, raciocínio que se aproxima do conceito de utilidade desenvolvido até hoje pela Economia. Ademais verificou também Pigou, por meio de exemplos, que há uma preferência humana pela satisfação de desejos imediatos. Tal fato demanda que o Estado, por meio dos respectivos instrumentos, atue de modo a influenciar nas prioridades dos particulares.

Em outros termos, e levando em consideração aqui o meio ambiente, ao priorizar a satisfação dos desejos imediatos, poderia o particular colocar em segundo plano ou até mesmo prejudicar elementos e recursos necessários à existência de toda a comunidade. Isto porque os recursos naturais são, em diferentes medidas, finitos, seja por extinção, seja por degrado, o que torna desaconselhável a satisfação imediata dos desejos humanos sem uma correspondente observação da necessidade de preservação, a qual, normalmente, exige sacrifícios que nem sempre o homem está propenso a respeitar, diante da possibilidade de satisfazer mais rapidamente os próprios desejos ou objetivos.

É neste âmbito que se justifica a atuação do Estado para, de alguma maneira, ordenar as prioridades dos particulares, não em decorrência da satisfação mais rápida dos próprios desejos, mas favorecendo o bem-estar de todos por meio do aumento do dividendo nacional. Isto porque há, ao lado desta tendência humana, fatores como falhas de mercado e custos de movimentação, pormenorizados ao longo do capítulo primeiro, que podem influenciar no resultado desse dividendo, do que decorre a importância das instituições estatais no controle dos interesses particulares dos indivíduos.

Esta intervenção estatal pode se dar de várias maneiras, como, por exemplo, por meio da imposição de limites administrativos no âmbito da construção civil ou mediante o controle de preços de um determinado produto, ou ainda pelo controle estatal da concorrência. Interessante para este trabalho foi o desenvolvimento da ideia de utilização de um tributo que tenha certo objetivo estabelecido, para além da arrecadação de receitas. Foi observado que, para Pigou, a imposição de um tributo e da consequente obrigação de efetuação de um pagamento em dinheiro é capaz de influenciar o nível de satisfação dos particulares.

Para esta teoria, os particulares, ao se virem numa situação de encruzilhada onde pudessem escolher entre pagar ou não pagar um tributo, tenderiam a escolher a segunda opção, principalmente também diante da tendência em satisfazer os desejos mais imediatos. Esta fundamentação serviu para a defesa, por esse autor, da instituição de uma tributação sobre as

atividades dos particulares, a respeito das quais seja de interesse do Estado evitá-las. Pelo mesmo raciocínio deveria o Estado desonerar atividades que devam ser mais e mais realizadas pelos particulares.

Foi defendido neste trabalho, no entanto, que a contumaz referência doutrinária ao chamado tributo pigouviano, além de juridicamente imprecisa, deve passar a considerar as características que foram apresentadas na própria obra de Pigou, analisada, portanto, como um todo, a fim de evitar conclusões destoantes da teoria por ele originalmente desenvolvida. Tais características foram apresentadas também no primeiro capítulo.

A primeira característica observada foi a possibilidade de combinação de diversas formas de intervenção estatal, juntamente com a tributação, que não precisa, assim, ser o único instrumento a ser utilizado pelo Estado para a consecução dos objetivos. Para a instituição de uma tributação nesses moldes Pigou defendeu também a necessidade do preenchimento dos requisitos que são estipulados em cada ordenamento jurídico para a intervenção estatal. Esses requisitos não se limitam aos previstos no texto constitucional, mas dizem respeito, também, aos economicamente estabelecidos. Apenas nestes termos pode ser feita referência à teoria de Pigou neste âmbito.

No entanto, essa teoria, como pôde ser advertido, apesar de amplamente difundida, não é incólume a críticas. A primeira crítica, feita neste próprio trabalho, referiu-se à ausência de consideração da destinação do produto que é arrecadado mediante tais tributos. Como observado na ideia de normas tributárias indutoras ambientais apresentada no segundo capítulo, a consideração da destinação do produto que é com tais tributos realizada é indispensável para o controle dos resultados que possam ser obtidos na intervenção do Estado na economia. Ademais a própria destinação em si pode consistir numa forma de intervenção, como exemplificado.

Outro ponto ressaltado na análise desta teoria foi o da ausência da estipulação de ocasiões nas quais pudessem ser indicadas tais medidas. Isto porque, apesar de serem admitidos outros instrumentos na intervenção estatal, não foi especificado na teoria de Pigou por qual motivo o Estado, diante de outros instrumentos, deve optar pela instituição da tributação. Como afirmado anteriormente, não se discute que uma tributação com esses moldes está apta a influenciar o comportamento dos particulares, quanto a isso há concordância com os escritos de Pigou, a partir das premissas que ele estabeleceu.

O que precisou ser aprofundado ao longo desta pesquisa foi a observação quanto à adequação da utilização dessa tributação, instituída por, entre outras, normas tributárias indutoras ambientais, na esfera ambiental. Ademais foi verificado também se uma tributação assim deveria se sustentar diante da existência de outros instrumentos, inseridos no mesmo ordenamento jurídico, com o objetivo de garantir a preservação do meio ambiente, principalmente a partir das discussões apresentadas no segundo capítulo, a serem ainda comentadas.

Outras críticas à teoria de Pigou também foram feitas pela doutrina econômica ao longo dos anos, dentre as quais foram destacadas neste trabalho aquelas feitas por Coase. Conforme constatado no primeiro capítulo, o trabalho deste último teve muita influência do primeiro, principalmente quanto à presença das externalidades nos mercados. Coase, no entanto, considera demasiado cara a intervenção do Estado na economia e defende a utilização de acordos particulares para a resolução dos conflitos, como foi detalhado.

Tais críticas, no entanto, não retiraram a importância da obra de Pigou para este trabalho e as premissas econômicas que o levaram a criação de um tributo nesses moldes foram consideradas ao longo deste estudo. A própria intervenção do Estado na economia, não obstante as críticas de Coase, é admitida em vários países, inclusive Brasil e Alemanha, razão pela qual também foi considerada e aprofundada neste estudo.

Essas premissas são trazidas, assim, ao segundo capítulo, para a identificação, pela perspectiva jurídica, do objeto que é representado pelas normas tributárias indutoras ambientais. Isto se deu diante da constatação, neste trabalho, da imprecisão de termos como “tributos pigouvianos” ou “tributos ambientais”, comumente utilizados. O detalhamento e aprofundamento do objeto permitiu não apenas melhor identificá-lo, tornando possível, assim, a comparação deste em diferentes ordenamentos, mas também permitiu, ao fim do trabalho a realização do estudo de casos concretos.

A primeira parte do segundo capítulo foi dedicada, assim, ao estudo das normas tributárias indutoras ambientais. Para tanto foi feita inicialmente uma consideração a respeito dos fatos e das normas que neles incidem. Foi verificado que muitas são as concepções doutrinárias que tentam esclarecer como se dá a verificação de um fato jurídico. Algumas teorias primam pelo papel da lei, que determinaria, assim, que fatos seriam jurídicos diante da ocorrência destes. Outras valorizam a participação do homem neste processo, por meio da interpretação. Outras, ainda, apontam o papel dos termos que são utilizados para determinar os fatos que são jurídicos.

Não obstante a ausência de concordância doutrinária neste aspecto, foi importante para esta pesquisa constatar a relevância que certos fatos terão para o direito tributário diante da previsão contida nas normas tributárias, em detrimento de outras que não são do âmbito de atuação deste ramo do direito. A norma tributária, assim, diante da verificação da ocorrência de fatos previamente determinados, pode prever uma série de consequências que, aqui, foram identificadas como deveres.

Foi observado que, no âmbito do direito tributário, esse dever pode consistir no dever de dar ou de realizar a entrega de uma quantia de dinheiro ao Estado, ou ainda de fazer ou não fazer, no caso das chamadas obrigações acessórias para a arrecadação ou fiscalização tributária. Tais deveres serão assim estabelecidos em cada ordenamento jurídico, refletindo a realidade vivenciada em cada um, de acordo com as previsões constitucionais e as determinações políticas respectivas.

Foi concluído, então, que o amoldamento do ordenamento jurídico que determina e, ao mesmo tempo, é determinado pelas normas jurídicas, por ser variável, deve ser constantemente observado. Não basta, ademais, um controle da legislação, a ser feito por instrumentos da própria Administração Pública ou pelo Poder Judiciário, limitada aos parâmetros de natureza jurídica. É necessário observar as contribuições da Economia, assim como de outras ciências, como as Ciências Sociais, na verificação da eficácia das normas jurídicas.

Especialmente na esfera ambiental, caracterizada pela mutabilidade da natureza, é necessário que o Direito permita, nos próprios instrumentos, a verificação da adequação das medidas de preservação que são instituídas pelas normas. Se este olhar à Economia só for admitido, para alguns, diante da jurisdicionalização dos parâmetros desta ciência, necessário se faz criar artifícios, no próprio texto legal, para o acompanhamento dos resultados que são de fato verificados.

Como observado ao longo deste trabalho, a análise da conformidade das normas tributárias ambientais não pode se limitar à análise dos requisitos legais, a menos que, no âmbito desses requisitos, já esteja prevista a consideração dos resultados. Nesta esfera, é defendida aqui a obrigatoriedade de estipulação de prazos de revisão das metas de preservação ambiental, as quais podem mudar com o passar do tempo, e dos próprios resultados almejados, estabelecidos em normas instituídas para proteção ambiental, que poderão ou não ser verificados com o passar do tempo. É necessário, portanto, incorporar ao ordenamento jurídico meios como este de acompanhamento dos efeitos gerados com os instrumentos utilizados para a preservação do meio ambiente para que, se for o caso, seja modificada a providência tomada.

Estes meios de acompanhamento podem ser determinados na própria lei que prevê o instrumento, como uma medida de avaliação. A mudança, se necessária, deverá ser novamente estabelecida pelo mesmo tipo de instrumento que a criou, uma lei ou o decreto, por exemplo, a fim de manter a legalidade do ato legislativo. Necessário se faz apenas desenvolver mecanismos de observação, o que pode ser feito, no caso da energia elétrica, com a participação da ANEEL, por exemplo. Limitar a análise das normas tributárias indutoras ambientais nesse âmbito ao cumprimento dos requisitos formais e materiais da Constituição Federal é negar o caráter essencial e, ao mesmo tempo, mutável deste bem.

Ainda na análise dessas normas foram aprofundadas a fiscalidade e a extrafiscalidade enquanto finalidades a serem dotadas por aquelas. Foi observado que uma norma tributária pode ser eminentemente ou principalmente fiscal ou extrafiscal, mas não deter apenas uma finalidade. Isto porque até mesmo os tributos que contém em seu bojo uma norma expressamente extrafiscal está apta a gerar alguma arrecadação aos cofres públicos. Em concordância com as premissas econômicas do primeiro capítulo, assim, foi constatado que a extrafiscalidade tem como ponto de partida o efeito que uma imposição tributária pode gerar no comportamento dos particulares, também no Direito.

Por outro lado, tributos com normas de característica fiscal, ou seja, tributos cuja instituição tenha como objetivo a arrecadação de valores, também podem, de alguma maneira, influenciar o comportamento dos particulares, por consistirem, em último caso, num decréscimo ao patrimônio destes últimos a ser considerado quando da realização do fato gerador. Foi considerado neste trabalho que uma norma tributária não pode ser somente fiscal ou somente extrafiscal, mas que, em cada caso, uma finalidade será mais predominante que outras.

O termo finalidade foi utilizado durante o estudo para designar o escopo de uma norma tributária, que pode ser, assim, fiscal ou extrafiscal. Já o termo função foi aplicado para apontar os diversos atributos que uma norma tributária, seja ela considerada fiscal ou extrafiscal, pode deter. Com isso, foi possível afirmar que, numa norma tributária fiscal, predomina a função arrecadatória, mesmo que esta tenha, também, outras funções e que, numa norma tributária extrafiscal, predominam outras funções, tais como a indutora ou a simplificadora, em detrimento, mas não exclusão, da função arrecadadora.

Foi observado, ainda neste âmbito, que a extrafiscalidade pode consistir numa resposta de um Estado a uma questão social que, em outro Estado, foi abordada de outra maneira. A escolha pela utilização desta finalidade numa norma tributária a fim de alcançar determinados

objetivos reflete, portanto, uma opção política de um Estado que, diante de todos os instrumentos que detém em seu ordenamento, a institui, a fim de induzir o comportamento dos particulares.

A previsibilidade desta medida, no entanto, não se aproxima da previsibilidade que detêm outras medidas comumente observadas nos ordenamentos jurídicos, tais como as proibições e os limites administrativos. Por tal razão, foi questionado neste trabalho se essas normas devem ser utilizadas para um objetivo que é tão essencial à vida, como é o caso da preservação do meio ambiente, ou se seria mais indicado, neste caso específico, assegurar o cuidado à natureza por meio de outras medidas.

Outro fator que foi considerado neste trabalho diz respeito à falta de sistematização neste âmbito. Em primeiro lugar, a falta de sistematização dentro dos ordenamentos jurídicos que, não raramente, instituem normas tributárias indutoras ambientais sem considerar outras medidas existentes na busca da preservação ambiental. Em segundo lugar, a falta de sistematização entre vários ordenamentos jurídicos considerados entre si, que adotam, entre outras medidas, a extrafiscalidade para a preservação ambiental sem, no entanto, ponderar ou tentar combinar a própria ação com a ação verificada em países vizinhos ou até mesmo países distantes, diante das características do meio ambiente.

Além de tornar incerta a preservação, por estar baseada em medidas isoladas, esta postura prejudica a concorrência comercial entre os países, favorecendo o enriquecimento dos Estados que imponham menos obstáculos econômicos à preservação ambiental, no que resulta, em última análise, no prejuízo daqueles Estados que, de alguma maneira, resolveram impedir ou diminuir os casos de poluição. Deve haver, por isso, uma crescente atenção, também internacional, aos resultados que as normas tributárias indutoras ambientais podem, de fato, alcançar.

Também foram identificadas neste trabalho duas formas de intervenção por meio das normas tributárias indutoras ambientais. A primeira é baseada no modelo apresentado por Pigou, segundo a qual, o comportamento do particular será influenciado por meio da imposição de um encargo ou por meio da estipulação de uma atenuação monetária ao patrimônio deste por meio de tributos. A segunda fundamenta-se na determinação da destinação do produto que é arrecadado para fins de preservação ambiental.

À primeira forma de intervenção deu-se o nome de extrafiscalidade na imposição, à segunda, extrafiscalidade na destinação do produto arrecadado, que, apesar de não ter

relevância na teoria de Pigou, é admitida atualmente pela doutrina jurídico-tributária, como apresentado no segundo capítulo. Tal distinção foi considerada ao longo do trabalho a fim de ser identificado, em cada ordenamento, o objeto em estudo, ou seja, na detecção de normas tributárias indutoras ambientais em diferentes casos concretos.

Da mesma forma foi ainda frisado que a finalidade da extrafiscalidade pode ser prevista não apenas nos casos de imposição tributária, mas também nos casos de isenção, tudo isso em conformidade com a teoria econômica de Pigou. Há a possibilidade de influenciar o comportamento dos particulares tanto por meio do agravo, como por meio do incentivo, portanto.

Diante dessas considerações restou determinado neste trabalho que uma norma tributária indutora é toda e qualquer norma tributária que, dotada de orientação política ambiental, está apta a induzir o comportamento dos particulares, modificando a conduta que estes normalmente realizariam, caso não existisse, seja por meio da imposição, seja por meio da isenção, ou ainda pela determinação do produto arrecadado para a preservação ambiental.

Uma vez estabelecida esta premissa no trabalho, passou a ser considerado nessa análise como fica o lado do sujeito passivo diante da ocorrência desses diferentes estímulos. Para tanto foi estudado o princípio da capacidade contributiva, por consistir esse princípio num elemento desenvolvido pelo Direito que considera, dentre outros aspectos, o impacto da tributação sobre o patrimônio dos contribuintes.

Após um aprofundamento nas concepções desenvolvidas a respeito desse princípio, em consideração também à doutrina estrangeira, a conclusão foi pela relevância da consideração do princípio da capacidade contributiva também nos tributos detentores de finalidade extrafiscal. Isto porque foi identificado que parte da doutrina, seja no Brasil, seja na Alemanha, propugna pela desconsideração ao respeito à capacidade contributiva na extrafiscalidade, sob o argumento, dentre outros, de que não seria exercida a influência desejada no comportamento do contribuinte se não houvesse violação a esse princípio.

Neste trabalho, no entanto, foi constatada a necessidade de respeito à capacidade contributiva do sujeito passivo também e especialmente no caso de se verificar, no tributo analisado, a existência de normas tributárias indutoras ambientais a determinar o caráter extrafiscal deste. Isto porque a limitação patrimonial sugerida ao particular diante da imposição desses tributos não deve retirar a possibilidade de realização das atividades essenciais daquele.

Se o objetivo for este, o Poder Público deverá optar pelo uso de proibições ou limites administrativos, mas não uma imposição tributária.

Ademais deve a capacidade contributiva ser considerada neste âmbito não apenas em relação ao tributo que tenha extrafiscalidade, mas também em relação a todos os tributos envolvidos naquela atividade e que, juntos, possam impedir determinada atividade que, pela perspectiva legal, seja permitida. Em conclusão, se o objetivo for impedir a realização de uma atividade ou fase desta, bem como o uso de determinado material numa atividade, não são adequadas as normas tributárias indutoras ambientais, especialmente diante do princípio da capacidade contributiva.

Mesmo que este não seja o caso, essas normas não devem ser admitidas se não estiverem aptas a alcançar os objetivos aos quais foram instituídas. Em outros termos, se as normas tributárias indutoras se mostrarem apenas como um aumento do encargo ao patrimônio do contribuinte, seja isto verificado diretamente, pela imposição a que está submetido, seja indiretamente, pela isenção, eis que esta última dependerá de uma redistribuição dos encargos tributários aos demais contribuintes, sem a devida contrapartida da preservação ambiental, não deve permanecer a correspondente exação.

Tal medida, além de macular o princípio da capacidade contributiva, é prejudicial à obtenção da preservação ambiental, diante da possibilidade de que o Poder Público, ao criar um tributo nesses moldes ou ao trazer a extrafiscalidade a tributos já existentes, deixe de adotar medidas outras assecuratórias do objetivo almejado. Conforme afirmado acima, as normas tributárias indutoras ambientais não têm a mesma previsibilidade como outros instrumentos jurídicos e aguardar os resultados desta medida para adotar ou melhorar outras medidas possíveis pode representar prejuízo à preservação do meio ambiente.

O princípio da capacidade contributiva não pode ser, assim, ignorado, seja pela perspectiva do contribuinte, seja pela perspectiva do objetivo estatal de preservação da natureza. Por tal razão, nos capítulos dedicados ao estudo comparado das normas tributárias indutoras ambientais no Brasil e na Alemanha, este foi o posicionamento adotado e após mantido, no capítulo dedicado ao estudo de casos concretos.

O terceiro capítulo foi iniciado com uma observação sobre a intervenção do Estado brasileiro na Economia, a fim de analisar o papel das normas tributárias indutoras ambientais neste âmbito. Foi constatado que no Brasil a própria Constituição Federal prevê o papel do Estado como agente normativo e regulador da economia, para o que detém, inclusive, a função

de incentivo. Esta determinação permite a inserção das ditas normas no ordenamento jurídico, portanto.

Esta medida deve respeitar os princípios constitucionais da Ordem Econômica e Financeira apresentados ao longo do capítulo, tais como o princípio da livre concorrência ou o princípio do meio ambiente, assim como deve contribuir para o asseguramento da existência digna de todos. Também deve, como restou claro, respeitar as determinações formais e materiais de natureza tributária previstas na Constituição Federal, cujo controle será exercido finalmente pelo Poder Judiciário. Outros elementos econômicos, no entanto, devem ser levados em consideração por esta e por todas as esferas do Poder, pois, como defendido aqui, não se mostra suficiente para a garantia da preservação ambiental a inserção de uma norma tributária indutora ambiental por meio de apenas um posterior acompanhamento dos requisitos jurídicos.

A razão desta afirmação é a constatação, ao longo deste trabalho, de que mesmo as normas tributárias indutoras ambientais consideradas constitucionais nos respectivos ordenamentos jurídicos não foram capazes de alcançar os objetivos a que foram criadas, ao não trazer, ainda após anos, qualquer impacto ambiental positivo. Tal constatação embasou a conclusão, neste trabalho, de que a conformidade legal ou mesmo constitucional não significa a adequação dessas normas para a obtenção dos resultados pretendidos.

Esta assertiva foi obtida mediante um estudo das características do objeto em estudo em cada ordenamento jurídico, previamente ao estudo de casos apresentados ao fim. Especificamente no caso do ordenamento brasileiro foi visto, após a constatação da possibilidade de intervenção por meio de incentivos, como estes podem se dar nas diferentes espécies tributárias presentes no sistema tributário nacional deste país.

Inicialmente restou assente que, não obstante a existência de correntes doutrinárias divergentes, o número de espécies tributárias existentes no Brasil de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal é de cinco, representado pelos impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Em seguida foi analisado como pode haver, em cada um desses casos, a presença de normas tributárias indutoras, para o que foram consideradas as características imanentes a cada um deles.

Nesse caso, por exemplo, foi visto como pode ser determinada uma variação de alíquota a fim de estimular ou desestimular certas condutas por meio de um imposto, apesar desta espécie ter finalidade marcadamente fiscal. Do mesmo jeito, como as taxas, detentoras de um caráter contraprestacional, podem servir para a mesma utilidade, com exemplos concretos

verificados no Brasil. Foi visto, ademais, como a determinação da destinação do produto arrecadado para fins ambientais pode trazer a extrafiscalidade às contribuições de melhoria, aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais.

Estabelecidas estas premissas foram analisadas as normas tributárias indutoras ambientais no Brasil, o que necessitou, primeiramente, de um estudo sobre a tutela constitucional do meio ambiente neste país. Foi observado que o espaço recebido por este tema na Constituição Federal de 1988, em relação às constituições anteriores, é claramente maior. A análise desta questão, no entanto, não deve ficar adstrita aos artigos a ela dedicados, mas sim também considerar as principais diretrizes constitucionais que tocam a matéria estudada.

Nesse sentido foi observada a importância da preservação do meio ambiente para a concretização dos próprios objetivos constitucionais, por exemplo. Neste âmbito foi visto que a construção de uma sociedade livre, nos termos da própria Constituição, só pode haver, dentre outros requisitos, diante da verificação de um meio ambiente saudável. Da mesma forma, só pode haver o desenvolvimento nacional se este desenvolvimento vier acompanhado da preservação do meio ambiente, caso contrário, os efeitos negativos do desenvolvimento na natureza prejudicarão o aumento ou mesmo a própria manutenção deste.

Tudo isto diante da essencialidade do meio ambiente à vida. Assim foi analisada também a relevância do meio ambiente no rol de direitos e garantias fundamentais, no qual se destaca a possibilidade de participação dos cidadãos na proteção do meio ambiente, por meio de ação popular, por exemplo. Também foi detalhada a definição constitucional de competências na esfera ambiental e o tratamento dado a este tema no âmbito do desenvolvimento econômico.

Em seguida foi abordado o art. 225 da Constituição Federal e o dever do Poder Público nele previsto de assegurar a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Neste âmbito a noção de necessidade de atuação do Estado para preservação do meio ambiente é acentuada, a fim de sobrepor este objetivo aos interesses particulares. Esta necessidade de atuação estatal se coaduna, também, ao argumento pela intervenção do Estado na economia trazido por Pigou.

Em seguida foram analisados os princípios do direito ambiental brasileiro, o qual, como foi constatado, também recebe influência do direito alemão, como pôde ser observado especialmente em relação ao princípio da precaução. Também foi analisada a natureza jurídica do meio ambiente no Brasil, que se caracteriza como um bem de uso comum do povo. Desta

forma, por ser um bem de natureza difusa, não pode ser apropriada pelos particulares, nem mesmo pelo Poder Público, mas deve, por outro lado, ser preservado por todos.

Ao fim do terceiro capítulo foi constatada, quanto ao ordenamento jurídico brasileiro, a compatibilidade do conceito de norma tributária indutora ambiental desenvolvido no segundo capítulo, pelo que se concluiu pela aceitação desta neste ordenamento. Com isso passou a ser possível o estudo de casos concretos brasileiros. Em respeito ao método comparativo foi necessário, antes disso, realizar um estudo das bases jurídicas que fundamentam uma norma tributária indutora ambiental também na Alemanha.

O quarto capítulo foi, assim, dedicado totalmente a este propósito. Diante da necessidade de situar o objeto de estudo na realidade observada no ordenamento jurídico alemão, foi estudado inicialmente o contexto histórico do constitucionalismo verificado neste país. Neste ponto foi possível observar como se formou a República Federal da Alemanha e as constituições que acompanharam este processo.

Não se podia falar em constituições naquele território até a Constituição da Bavária, de 1808. Antes disso, existiam certos tipos de textos contratuais, tais como a conhecida Carta Magna de 1215, da Inglaterra. Após algumas tentativas de unificação, que se deu apenas em 1871, foi promulgada a Constituição do Império Alemão de 1871, seguida pela Constituição de Weimar, de 1919, que vigorou até 1949.

Foi observado que a atual Lei Fundamental Alemã, promulgada em 1949, consistiu, a princípio, num texto provisório, na expectativa da reunificação da Alemanha, que só veio a ocorrer em 1990. Aspectos importantes deste texto que, apesar da denominação, tem as características de uma constituição, foram analisados ao longo do quarto capítulo. A primeira conclusão que se chegou foi que, em relação à Constituição Federal Brasileira, a Lei Fundamental da Alemanha é mais sucinta.

Em seguida foram identificadas algumas semelhanças e diferenças entre as duas constituições. Tendo como ponto de partida a previsão da Constituição Federal do Brasil, foram identificados os direitos fundamentais e a organização política estabelecida pela Lei Fundamental Alemã, inclusive a organização do Poder Judiciário. Também foram feitas referências a outros capítulos deste texto, inclusive o capítulo X, dedicado às Finanças Públicas, que foi mais à frente aprofundado.

Também foi importante levar em consideração, para fins do estudo comparado, o papel exercido pela União Europeia neste âmbito, principalmente no tocante ao processo legislativo.

Restou observada uma característica própria do ordenamento jurídico alemão, se comparado com o brasileiro, qual seja, a possibilidade de participação do Parlamento Federal nas audiências da União Europeia. Este fato demonstrou a importância da consideração das diretivas europeias na análise das normas tributárias indutoras ambientais alemãs.

À chamada Constituição Financeira Alemã foram dedicadas as considerações seguintes. Foi observado que, em comparação com o Brasil, que tem um capítulo dedicado exclusivamente ao Sistema Tributário Nacional, a Lei Fundamental da Alemanha possui um capítulo dedicado às finanças em geral. Apesar de não lidar apenas com temas tributários, visto que também abarca o direito financeiro, este capítulo é relevante para a Lei Fundamental, já que é o único capítulo desta constituição voltado exclusivamente para o tratamento da atuação do Estado alemão numa matéria. Para todos os outros temas, há previsões gerais ao longo de todo o texto.

A exclusividade de um capítulo para o tema das finanças, no entanto, não chega a detalhar a matéria tributária com os mesmos detalhes encontrados na Constituição Federal do Brasil. Desta maneira, muitos temas e princípios do direito tributário, como o próprio princípio da capacidade contributiva, serão desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência, as quais também foram, assim, consideradas neste estudo comparado. Foi visto neste âmbito que há muito se clama na Alemanha, assim como no Brasil, por uma reforma tributária.

Ainda assim há algumas previsões no texto da Lei Fundamental Alemã que precisaram ser consideradas. É o caso, por exemplo, da determinação da competência para a instituição dos tributos, relevante para o estudo das normas tributárias indutoras ambientais. Foi constatado que, diferentemente da Constituição Federal do Brasil, que estabelece a competência para todas as espécies tributárias possíveis neste ordenamento, a Constituição Financeira alemã determina apenas a competência para os impostos e a competência para as demais espécies encontra-se na legislação infraconstitucional.

No tocante ao papel exercido pela União Europeia neste processo foi verificado que não há possibilidade de que esta última crie novos tributos ou novos meios de financiamento e que a competência legislativa da União Europeia se limita à adoção de um sistema aduaneiro comum e na harmonização dos chamados impostos indiretos. Na esfera ambiental, entretanto, como constatado nos capítulos quarto e quinto, há a necessidade de observação das diretrizes comunitárias, nos termos aprofundados, a respeito das quais serão apresentadas mais à frente conclusões.

Especificamente no tocante às normas indutoras foi verificado que não há previsão constitucional desta possibilidade na Alemanha. A utilização deste instrumento necessitou de um desenvolvimento da doutrina e da jurisprudência sobre o tema. O debate iniciou-se da questão a respeito da utilização de impostos para a busca de resultados, que não a arrecadação tributária. Limitava-se, portanto, à análise desta espécie.

Com a participação da jurisprudência esta questão foi evoluindo e as contribuições da doutrina alemã são consideradas até hoje, inclusive no Brasil. O presente trabalho considerou os pensamentos de Klaus Vogel, que propugnou pela possibilidade de existência simultânea de várias funções num tributo, tais como a arrecadatória e a indutora, bem como os escritos de Klaus Tipke, mormente quanto à ideia de que a função está na norma e não na lei, pelos motivos expressos ao longo deste trabalho.

Pode ser afirmado, diante do trabalho desenvolvido no âmbito do direito alemão, que há a possibilidade da instituição de tributos com normas tributárias indutoras na Alemanha. A jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal, no entanto, apresentou uma série de condições para essa possibilidade. Quanto à competência, por exemplo, restou estabelecida a desnecessidade de que seja prevista, para o ente criador do tributo, a competência material correspondente. A única exigência nesta questão é que a instituição do tributo com finalidade material não contrarie uma previsão de competência legislativa já existente.

Também deve haver, por determinação jurisprudencial, clareza do legislador ao estabelecer tal medida, de forma que seja elucidado aos particulares o fato de que estes estejam diante de uma norma de função indutora. Deve restar claro ao particular, assim, que, por meio da instituição de uma norma nesses moldes, o Estado busca atingir certos objetivos e que àquele é permitida uma escolha de comportamento neste âmbito.

A recorrência à função indutora também deve respeitar os limites administrativos já havidos naquela matéria, também de acordo com a jurisprudência sedimentada do Tribunal Constitucional Federal. Em outros termos, se já houver limitação da atividade por meio de regulamentação, não será cabível a instituição de um tributo que busque de igual forma limitar tal atividade.

Outro requisito para uma norma tributária indutora alemã é a necessidade de que os objetivos sejam alcançados, diante da possibilidade de afetação dos direitos fundamentais. Nesta esfera trata a jurisprudência alemã dos chamados legítimos efeitos indutivos. Ademais, o Tribunal Constitucional Federal negou a necessidade de comprovação, para a verificação da

constitucionalidade de uma norma nesses termos, de que os correspondentes tributos tragam obrigatoriamente uma vantagem aos respectivos sujeitos passivos.

A partir da coleta e da análise desses requisitos na jurisprudência alemã restou possível a identificação das normas tributárias indutoras na Alemanha, assim como feito em relação aos requisitos brasileiros. Todavia, antes de se abordar o uso dessas normas na esfera ambiental, foi necessário também aprofundar a abordagem da Alemanha em relação ao meio ambiente, seja pela perspectiva do próprio ordenamento jurídico, seja pela perspectiva da União Europeia.

Foi observado que há referência direta ao meio ambiente na Lei Fundamental Alemã, de um lado, na previsão das competências legislativas neste domínio, de outro lado, quanto ao dever de cuidado do meio ambiente. Assim, restou determinado que os Estados têm competência para legislar sobre a proteção do meio ambiente, desde que a União não o tenha feito e que não se trate de princípios gerais ambientais ou da proteção às espécies e ao ambiente marinho.

Já o dever do Estado de cuidado do meio ambiente encontra-se previsto no art. 20a da Lei Fundamental Alemã, que foi inserido em 1994, alterado em 2002 e hoje é importante referência para o Direito Ambiental neste país. A doutrina jurídico-ambiental, apesar da inserção posterior deste dispositivo ao texto constitucional, não defende a sobreposição deste direito aos demais nele previsto e propugna pela consideração, caso a caso, também dos direitos fundamentais.

Foi dedicada, ademais, uma parte desta análise para o estudo dos princípios ambientais do direito alemão, dentre os quais se destacou o princípio da precaução, o princípio do causador ou do poluidor-pagador, o princípio do ônus comum e o princípio da cooperação. Foi observada uma influência do direito alemão sobre o direito brasileiro, especialmente no tocante ao princípio da precaução.

Tais influências foram consideradas positivas neste trabalho, diante dos resultados de preservação ambiental que são obtidos na Alemanha com a utilização de instrumentos para a preservação do meio ambiente. Diante disso foi feita também uma abordagem desses instrumentos previstos no ordenamento jurídico alemão, dentre os quais foi dado destaque ao chamado planejamento ambiental, às proibições, aos mandamentos, às medidas administrativas, aos certificados e às proibições.

Neste âmbito foi concluído que as normas tributárias indutoras ambientais também são um instrumento permitido no ordenamento jurídico para a proteção ambiental. Juntamente com

a mesma conclusão em relação ao ordenamento jurídico brasileiro e ainda considerando as particularidades de cada um, foi realizado, no quinto capítulo, um estudo de casos concretos relativos o objeto em estudo na questão da energia elétrica.

A experiência da Alemanha foi apresentada inicialmente para a consideração, em seguida, da solução adotada no Brasil neste estudo comparado. As bases teóricas apresentadas anteriormente, sejam econômicas, sejam jurídicas, foram aproveitadas para a verificação da adequação do objeto em estudo em cada ordenamento jurídico no propósito comum da preservação ambiental. Após a apresentação das conclusões específicas ao observado em cada ordenamento serão apresentadas, ao fim, as conclusões gerais ao tema.

O trecho dedicado à presença dessas normas na Alemanha é iniciado com uma observação dos aspectos geográficos do respectivo território. Como o tema está intimamente ligado à natureza, foi necessário fazer referência às características desta última, eis que as diferenças ambientais no Brasil e na Alemanha poderiam influenciar nas inferências desenvolvidas neste trabalho.

Também foram levadas em consideração as propriedades deste ordenamento jurídico, de acordo com as bases fundamentadas no capítulo quarto. Foi visto que, para além das disposições constitucionais, vigora na Alemanha a chamada lei sobre energias renováveis, cujo objetivo explícito é possibilitar o desenvolvimento sustentável do fornecimento de energia. Ademais, em concordância com as diretivas europeias, foram instituídos, por meio da previsão de percentuais, objetivos concretos de geração de energia de fontes renováveis para o futuro.

Foi instituída nesta lei também a compra, pelo governo alemão, da energia de fonte renovável gerada por pessoas privadas pelo prazo de vinte anos com remuneração fixa, medida que consiste num relevante estímulo para o desenvolvimento deste mercado. A aderência a esta medida mostrou a importância deste instrumento no objetivo de preservação do meio ambiente, razão pela qual também deve ser considerado nos resultados observados na Alemanha nos últimos anos.

Outro instrumento lançado no ordenamento jurídico alemão foi o chamado imposto sobre a eletricidade, voltado expressamente ao objetivo da preservação do meio ambiente. O fato gerador desse imposto é a distribuição de eletricidade do fornecedor ao consumidor final ou o consumo do próprio fornecedor. A lei do imposto sobre a eletricidade prevê casos de isenção, nos termos do ordenamento jurídico alemão, quando a eletricidade é tomada de uma rede alimentada exclusivamente por eletricidade de fontes renováveis.

Diante do conceito de normas tributárias indutoras ambientais apresentado no segundo capítulo deste trabalho, foi constatado que a previsão legal acima foi determinada por uma norma nesses moldes. Trata-se, portanto, de um exemplo de norma tributária indutora que expressamente é voltada ao objetivo de preservação ambiental, mediante a instituição de uma isenção fiscal.

Apesar do aparente potencial desta medida para a obtenção de preservação ambiental, foi constatado que tal previsão normativa é de difícil constatação fática, pois os requisitos nela contidos são raramente verificados. De acordo com a lei do imposto sobre a eletricidade, para que haja isenção, a eletricidade deve ser tomada de uma rede que seja exclusivamente alimentada por fontes renováveis, ainda que diferentes. Foi observado que este requisito representa na prática uma grande limitação para que a isenção se concretize.

A falta de viabilidade desta medida foi somada a uma crítica a respeito da deficiência de sistematização dessa isenção com outros incentivos, também previstos na mesma lei. Nesse sentido há, por exemplo, há possibilidade de creditamento, reembolso ou desconto dos valores pagos para o cumprimento do imposto sobre a eletricidade quando este bem tiver sido consumido por empresas do setor manufatureiro de cimento, por exemplo.

É sabido que esta e outras atividades previstas na lei do imposto sobre a eletricidade são altamente poluentes, o que vai de encontro à previsão da isenção acima comentada no objetivo expresso de preservação ambiental nela instituído. Neste âmbito das atividades manufatureiras a lei foi, inclusive, mais favorável, já que não impôs qualquer tipo de condição ao incentivar o consumo de eletricidade por estas empresas, ao contrário do que foi observado um em relação à isenção das fontes renováveis.

Numa análise geral, também em consideração a outras normas da mesma lei, portanto, o imposto sobre a eletricidade mostrou-se incondizente com o objetivo de proteção ambiental, seja pela dificuldade de verificação da isenção em relação à eletricidade de fonte renovável, seja por prever o creditamento, reembolso ou desconto do imposto pago por empresas que atuam em atividades poluidoras.

Não apenas resta dificultada a ocorrência, na prática, da isenção prevista na norma tributária indutora ambiental em comento, como também foi verificada uma dificuldade de admissão da inadequação desta medida, diante da existência concomitante de outros incentivos nesta esfera, tais como a garantia de compra pelo governo alemão, comentada neste trabalho.

A doutrina naquele país já vem, pouco a pouco, atentando a este fato, como apresentado neste trabalho.

O que se verificou neste estudo de caso foi uma falta de correspondência entre o aumento da produção de eletricidade de fontes renováveis na Alemanha e as normas tributárias indutoras ambientais inseridas neste ordenamento jurídico, diante das dificuldades impostas pela lei em comento. No domínio da geração de eletricidade de fontes renováveis, portanto, a inserção das normas tributárias indutoras ambientais na Alemanha não demonstrou comprovada influência no comportamento dos particulares no objetivo de preservação do meio ambiente em comparação com outros instrumentos utilizados neste país, razão pela qual se concluiu pela inadequação desta medida, diante da possibilidade de prejuízo ao princípio da capacidade contributiva, nos termos discutidos neste trabalho.

A segunda parte do quinto capítulo foi dedicada a uma análise das medidas adotadas no Brasil neste âmbito, para o que também foram consideradas, além dos aspectos econômicos e jurídicos, as características geográficas. Foi constatado que a diferença de magnitude territorial havida entre os dois países e a diversidade de biomas proporciona ao Brasil uma maior variedade de fontes renováveis de energia, na comparação com a Alemanha.

Desta maneira, e principalmente pela importância da fonte hidrelétrica de energia, foi visto que o percentual de energia elétrica de fontes renováveis no Brasil é maior do que o da Alemanha. Ainda assim, outras fontes como a eólica, de potencial também elevado no Brasil, são proporcionalmente mais utilizadas na Alemanha, razão pela qual a comparação dos instrumentos utilizados nos dois países pode contribuir para o aprimoramento da obtenção do objetivo de proteção ambiental almejado por ambos.

Ao serem abordados os aspectos jurídicos da tributação sobre a energia elétrica no Brasil foi apresentada, inicialmente, uma reflexão sobre a doutrina desenvolvida a respeito da natureza jurídica deste bem. Em seguida passou-se ao estudo do tema da energia elétrica na Constituição Federal, sendo abordados, entre outros aspectos, o papel do Estado no fornecimento deste bem, com destaque à ANEEL. Também foram abordadas as competências constitucionais em relação aos potenciais de energia.

Em seguida, essa discussão foi inserida no âmbito do ICMS, imposto sobre o qual foi realizado também um estudo prévio das relativas determinações constitucionais e legais. A partir da conformação deste tributo, com destaque à Lei Complementar 87, passou a ser avaliada a possibilidade de estipulação de isenções com o objetivo de incentivar a geração de energia de

fontes renováveis. Esta possibilidade foi detalhadamente analisada a fim de afastar medidas de política ambiental que, apesar de estarem relacionadas ao ICMS, não consistem em normas tributárias diretas ambientais, como no caso do conhecido “ICMS ecológico”.

Dentre os casos de isenções de ICMS para a preservação ambiental, destacou-se a previsão de isenção que está presente há muitos anos em vários Estados do Brasil, qual seja, a isenção do ICMS na aquisição de equipamentos para geração de energia elétrica por meio de fontes renováveis. Já que uma análise deste objeto em apenas um Estado brasileiro não seria suficiente para conclusões a respeito desta isenção no Brasil, foi realizado neste momento um corte demarcatório para incluir na análise todos os Estados do nordeste brasileiro, onde a fonte eólica de energia se destaca.

Um estudo detalhado da adoção desta medida em todos os Estados do nordeste brasileiro apontou que, também neste caso, a mera instituição de isenções por meio de normas tributárias indutoras ambientais não pode ser considerada responsável pelo aumento da geração de energia elétrica por fontes renováveis. Nos Estados onde houve outros tipos de incentivos, tais como financiamentos, a atividade se desenvolveu e tende a continuar se desenvolvendo bastante, ao contrário de outros Estados onde tal medida vigora há anos, nos quais, mesmo onde sejam verificados ventos mais fortes, a geração de energia nesses moldes é considerada nula.

Apesar de determinados em ordenamentos jurídicos diferentes, ambos os casos de utilização de normas tributárias indutoras ambientais estudados como exemplos, seja no consumo, seja na aquisição de insumos, não representaram a obtenção do fim a que foram lançadas, razão pela qual devem ser repensados. Na Alemanha a opção adotada foi pela criação de um tributo, o tributo sobre a energia elétrica, isentando as fontes de geração renováveis, inclusive a eólica. Os requisitos legais para tanto foram considerados de difícil obtenção, ainda mais se comparados com os incentivos dados diretamente a empresas que realizam atividades poluidoras. Neste ordenamento, outros instrumentos, tais como a compra da energia produzida pelos pequenos produtores pelo Estado, mostrou-se como um incentivo mais eficaz no objetivo de preservação ambiental.

No Brasil não foram criados novos impostos neste âmbito, mas sim inseridas isenções na tributação já existente. Foi observado que a instituição de normas tributárias indutoras ambientais não é uma garantia de que a atividade a ser incentivada passe a ser realizada. Em alguns Estados brasileiros a instituição, há cerca de quinze anos, de isenções no âmbito da geração de energia eólica não foi suficiente para o início, pelos particulares, desta atividade, mesmo quando o Estado se situe na região considerada mais propícia para a geração deste tipo

de energia, como foi no caso do Maranhão, o que demonstra a importância de uma atuação mais direta das instituições estatais neste objetivo, para além da criação de uma norma tributária indutora ambiental.

Foi constatado desde o início do trabalho que essas normas têm um nível de previsibilidade inferior ao de outros instrumentos que podem ser verificados nesses dois e noutros ordenamentos jurídicos no mundo. A razão para isto é que as normas tributárias indutoras ambientais dependem da escolha do particular, a qual resultará da conveniência privada na realização ou não do fato gerador. Deixar a verificação de resultados para a escolha do particular por meio da criação dessas normas, como se pôde observar nos dois países, é submeter o meio ambiente, bem de uso comum e indispensável à vida de todos, a decisões do mercado, que são caracterizadas pelo interesse privado. Isso não apenas deixa o meio ambiente mais vulnerável, submetido a variações imprevisíveis, como também pode afetar o princípio da capacidade contributiva.

Isto porque, conforme observado ao longo deste trabalho, o princípio da capacidade contributiva é inafastável daquelas normas tributárias que, ao lado da função arrecadadora, também detêm a função indutora e foi, por isso, levado em consideração na análise destas últimas. Ao se verificar a ausência ou a impossibilidade de comprovação da adequação dessas normas na obtenção de resultados no meio ambiente, entretanto, resta manifesta a falta de justificação de uma alteração da capacidade contributiva dos particulares com este objetivo.

A interferência na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, seja diretamente, por meio de imposições, seja indiretamente, por meio de isenções, ou seja, por medidas instituídas por normas tributárias que não demonstraram aptidão na obtenção de resultados que justificaram a própria criação, não deve permanecer. O princípio da capacidade contributiva não pode ser maculado, muito menos por medidas que não estejam aptas a realizar a proteção ambiental.

Em outros termos, a esfera tributária de um ordenamento jurídico, incluindo os respectivos princípios, não pode ser utilizada e alterada por medidas que, não obstante a nobreza das intenções, não estejam aptas a, de fato, realizá-las. Assim, por exemplo, pode se chegar à situação contraditória de particulares que optem por realizar uma atividade considerada legal no ordenamento jurídico e que têm que assumir o pagamento de um tributo o qual, apesar de indicar uma finalidade ambiental, não chega a atingi-la, pois a própria atividade que justificou a criação ou o molde deste tributo para a obtenção de fins de proteção, continua a ser realizada.

O contribuinte vê, assim, uma diminuição do seu patrimônio sem a correspondente preservação ambiental.

Desta maneira é que se propugnou neste trabalho pela priorização da utilização de outros instrumentos ambientais em detrimento das normas tributárias indutoras nesta esfera. Não se nega, assim, a possibilidade, ainda que incerta, de que uma norma nessa conformação obtenha resultados nos âmbitos em que sejam criadas, quaisquer que sejam estes últimos, mas apenas se alerta neste trabalho ao fato de que as incertezas inerentes a esta medida especificamente na esfera ambiental a torna inadequada, seja pela dúvida quanto à obtenção, por estas vias, da efetiva proteção ambiental, seja pela maculação ao princípio da capacidade contributiva, que é alterado sem razão que a justifique.

Isto porque, conforme observado no capítulo segundo, tal norma se justificaria apenas se pudesse comprovar o resultado que a originou. Diante das incertezas ou mesmo da impossibilidade deste fato, é desaconselhável a interferência na capacidade contributiva do sujeito passivo com este argumento. O mesmo se diga quanto à destinação do produto arrecadado com esses tributos. Apesar de não ter sido estudado na forma de estudo de casos, foi observado que esta também pode ser uma das formas de intervenção estatal por meio de tributos.

Nesse caso é de ser frisada aqui também a inadequação da destinação do produto arrecadado com normas tributárias indutoras ambientais a outro tipo de despesa, como a previdenciária, por exemplo. Isto porque, ao efetuar o pagamento, o sujeito passivo está cumprindo uma obrigação que surgiu com a efetiva realização da atividade que deveria ser evitada. Assim, além inaptidão da medida no objetivo da alteração do comportamento dos particulares, a atividade, que continuou a realizada, não poderá trazer nenhum tipo vantagem ao meio ambiente se for utilizada para suprir outros tipos de despesas estatais.

Toda esta incerteza corrobora pela não adoção deste instrumento na esfera do meio ambiente. Há ainda o fato, sempre lembrado neste trabalho, de que o meio ambiente sofre constantes mudanças na própria conformação, apresentando ano a ano diferentes configurações nos diversos biomas, fato que exige uma atuação mais exata e, ao mesmo tempo, mais controlável pelo Estado, do que a verificada por meio de normas que dependam da escolha dos particulares. É necessário que o Estado atue diretamente, adaptando-se às vicissitudes e às demandas naturais por meio de instrumentos comprovadamente hábeis na preservação ambiental.

Neste fato reside a importância, também, de que esses instrumentos sejam escolhidos harmonicamente entre os diversos Estados, donde se retira a importância da colaboração internacional neste objetivo. Adoções esparsas de normas tributárias indutoras ambientais pelo mundo, cada uma no próprio ordenamento jurídico, consistem numa forma de difícil obtenção de resultados, pela falta de sistematização. Este fato prejudica ainda mais a capacidade contributiva dos particulares, diante da impossibilidade de uma efetiva proteção ambiental global por meio de uma iniciativa local e individual.

Assim, não apenas a complexidade estrutural dos sistemas tributários pode demonstrar a perda da eficiência desta medida no âmbito de um ordenamento jurídico, pois numa só atividade muitos são os tributos a incidir e a ser igualmente internalizado como custo pelo particular. Também a ação solitária, por meio da indução no próprio ordenamento jurídico, reafirma a inaptidão das normas tributárias indutoras ambientais, por ser insuficiente numa perspectiva internacional. Por tal razão conclui este trabalho pela não propagação das estudadas normas tributárias indutoras ambientais.

Desta maneira, é defendida aqui a difusão de uma análise detalhada a respeito da adequação das medidas já adotadas, que foram instituídas por normas tributárias indutoras ambientais, a fim de que seja observado se, de fato, estão proporcionando a preservação do meio ambiente. As normas, como as aqui estudadas, nas quais forem verificadas uma inaptidão neste fim, devem ser substituídas por outros instrumentos já existentes ou a serem criados nos ordenamentos jurídicos. Tem-se, com isso, uma forma de assegurar uma atuação mais ágil do Estado nesta esfera, que é tão essencial à vida e que, por isso, não pode estar sujeita a medidas caracterizadas pela incerteza.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDERER, Pia. **Wasserkraftnutzung in Deutschland**: Wasserrechtliche Aspekte, ökologisches Modernisierungspotenzial und Fördermöglichkeiten Kurzfassung. Dessau-Roßlau: Bundesumweltamt, 2012.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Proporcionalidade e direito tributário. **Direito Tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 330-347.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BARDT, Hubertus. **Grundzüge einer effizienten Klimapolitik**. Köln: Institut der deutschen Wirtschaft Köln Medien, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BEGO, Daniel José Justi. Universalização dos serviços de energia elétrica: evolução histórica e necessidades de regulação. **Direito da energia elétrica no Brasil**: aspectos institucionais regulatórios e socioambientais. Marcus Faro de Castro e Luiz Gustavo Kaerscher Loureiro (organizadores). Brasília: ANEEL, 2010, p. 231 – 260.

BELTRÃO, Antônio. **Direito Ambiental**. São Paulo: Método, 2009.

BENDER, Bernd; SPARWASSER, Reinhard; ENGEL, Rüdiger. **Umweltrecht**: Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts. Heidelberg: C.F. Müller, 2000.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de Estudos Tributários**, Porto alegre: IOB, v. 10, n. 62, jul./ago. 2008, p. 36-47.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: Extrafiscalidade e não-confisco. Curitiba: Juruá, 2009.

BIERGEL, Karl; LINAU, Annette. Neuregelung der Energiebesteuerung. **Steuer und Bilanzen**. Herne: NWB, 2006, p. 785-788.

BIRK, Dieter. **Steuerrecht**. Heidelberg: Müller, 2010.

BISWANGER, H.C.; NUTZINGER, Hans G.; ZAHMT, Angelika. **Umweltsteuer**. Bonn: Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland, 1990.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, Malheiros, 2004.

____. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORN, H. Änderungen bei Energie- und Stromsteuern. **Neue Wirtschafts-Briefe**. Herne: NWB, 2011.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em 22 Abr. 2013.

____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em 22. Abr. 2013.

____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em 22. Abr. 2013.

____. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 20 dez. 2011.

____. **Decreto 24.643**, de 10 de julho de 1934. Decreta o Código de Águas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D24643.htm>. Acesso em 13 jan. 2014.

____. **Decreto 41.019**, de 26 de fevereiro de 1957. Regulamenta os serviços de energia elétrica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D41019.htm>. Acesso em 26 abr. 2014

____. **Decreto 2.519**, de 16 de março de 1998. Promulga a Convenção sobre Diversidade Biológica, assinada no Rio de Janeiro, em 05 de junho de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2519.htm>. Acesso em 21 Jan. 2014.

____. **Decreto 2.655**, de 2 de julho de 1998. Regulamenta o Mercado Atacadista de Energia Elétrica, define as regras de organização do Operador Nacional do Sistema Elétrico, de que trata a Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2655.htm>. Acesso em 26 abr. 2014.

____. **Decreto 7.619**, de 21 de novembro de 2011. Regulamenta a concessão de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20112014/2011/Decreto/D7619.htm>. Acesso em 21 abr. 2014.

____. **Decreto-Lei 2.848**, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 24 abr. 2014.

____. **Decreto-Lei 3.688**, de 3 de outubro de 1941. Lei das Contravenções Penais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3688.htm>. Acesso em 08 abr. 2013.

____. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172.htm>. Acesso em 15 fev. 2012.

____. **Lei 8.078**, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor). Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em 6 out. 2013.

____. **Lei 8.171**, de 17 de janeiro de 1991. Dispõe sobre a política agrícola. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8171.htm>. Acesso em 12 abr. 2013.

____. **Lei 9.074**, de 7 de julho de 1995. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9074cons.htm>. Acesso em 24 abr. 2014.

____. **Lei 9.427**, de 26 de dezembro de 1996. Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9427cons.htm>. Acesso em 24 abr. 2014.

____. **Lei 9.433**, de 8 de janeiro de 1997. Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, regulamenta o inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e altera o art. 1º da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9433.HTM>. Acesso em 14 jan. 2014.

____. **Lei 10.336**, de 19 de dezembro de 2001. Institui 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), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm>. Acesso em 5 mar. 2013.

____. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em 1 jun. 2013.

____. **Lei 11.105**, de 24 de março de 2005. Dispõe sobre a Política Nacional de Biossegurança e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111105.htm>. Acesso em 11 Fev. 2014.

____. **Lei 11.033**, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm>. Acesso em 9 de abr. 2013.

____. **Lei 9.605**, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19605.htm>. Acesso em 11 de nov. 2013.

____. **Lei 6.938**, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm>. Acesso em 7 nov. 2013.

____. **Lei Complementar 87**, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 26 abr. 2014.

____. **Lei complementar 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 27 abr. 2014.

_____. Ministério de Minas e Energia. **Plano Nacional de Energia 2030** (colaboração da Empresa de Pesquisa Energética) Brasília: MME, 2007. Disponível em: <http://www.epe.gov.br/PNE/20080512_8.pdf>. Acesso em 30 mar. 2014.

_____. Câmara de Comércio Exterior. **Resolução nº 70/2012**. Altera temporariamente a alíquota do Imposto de Importação ao amparo da Decisão nº 39/11 do Conselho Mercado Comum do MERCOSUL - CMC. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=01/10/2012&jornal=1&pagina=5&totalArquivos=120>>. Acesso em 9 abr. 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRODERSEN, Von Carsten. Nichtfiskalische Abgaben und Finanzverfassung: zur Abgrenzung nichtfiskalischer Abgaben von Steuer. **Verfassung, Verwaltung, Finanzen: Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag**. Klaus Vogel e Klaus Tipke (organizadores). Köln: Dr. Otto Schmidt, 1972, p. 103 – 115.

BURGI, Martin. Die Rechtsstellung der Unternehmen im Emissionshandelssystem. **Neue Juristische Wochenschrift**, v. 35. München/Frankfurt: Beck, 2003.

CALIENDO, Paulo. Tributação e mercado de carbono. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 872 – 894.

CANADO, Vanessa Rahal; SANTI, Eurico Marcos Diniz. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. **Contribuições para a seguridade social**. Sacha Calmon Navarro Coêlho (organizador). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CAMPOS, Clever. **Curso básico de direito de energia elétrica**. Rio de Janeiro: Synergia, 2010.

CARMO, João Franco. A previsão orçamental e o relevo das expectativas econômicas. **Estudos em homenagem ao professor doutor Pedro Soares Martínez**. Volume II – Ciências jurídico-econômicas. Coimbra: Almedina, 2000, p. 465 – 498.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSIDY, John. An Economist's Invisible Hand: Arthur Cecil Pigou, overlooked for decades, provides a guide to the financial crisis. **The Wall Street Journal**. Europe Edition n. 18, nov. 2009. Disponível em: <<http://online.wsj.com/article/SB10001424052748704204304574545671352424680.html>>. Acesso em 9 jan. 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo, Atlas, 2006.

CASTRO, Torquato. **Teoria da situação jurídica em direito privado nacional: estrutura, causa e título legitimário do sujeito**. São Paulo: Saraiva, 1985.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2001.

CLEMENZ, Gerhard. Adverse selection and Pigou Taxes. **Regensburger Diskussionsbeitrag zur Wirtschaftswissenschaft**, n. 265. Regensburg: Universität Regensburg, 1994.

COASE, Ronald H. **The Institutional Structure of Production**. Disponível em: <http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economics/laureates/1991/coase-lecture.html>. Acesso em 21 jan. 2013.

_____. The problem of social cost. **The Journal of Law and Economics**, v. 3. p. 1-44, out. 1960.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. São Paulo: Dialética, 2003.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 141, p. 109-119, jun. 2007.

COSTA, Adriano Soares. **Teoria da incidência da norma jurídica**: crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Malheiros, 2009.

COSTA, Simone S. Thomazi. Introdução à economia do meio ambiente. **Análise**, Porto Alegre, v. 16, n. 2, p. 301-323, ago./dez. 2005.

CORRÊA, Marcello de Mello. Ponderações sobre a dinâmica do ICMS no comércio de energia elétrica no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Renovar, n. 225, p. 299-226, jul./set. 2001.

CREMER, Wolfram. Handlungsgrundsätze des Europäischen Umweltverfassungsrechts. Funktionen und Strukturen. **Umwelt- und Planungsrecht im Wandel**: System, Funktionen, Perspektiven. Sabine Schlacke (organizadora). Berlin: Duncker & Humblot, 2010, p. 9-26.

DAHLMAN, Carl. J. The problem of Externality. **The theory of Market Failure: a critical examination**. Tyler Cowen (organizador). Virginia: George Mason, 1988. p. 209-234.

DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo**. Tradução de Hermínio Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. **Direito Tributário Ambiental**. (Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 641 - 652.

_____. **Direito ambiental econômico**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DERUNGS, Thomas. Befürchtungen der Öffentlichkeit und Sicherheitsentscheidungen nach dem Vorsorgeprinzip. **Forum Recht**, Margburg, v. 3, 2008, p. 101-103.

DETTERBECK, Steffen. **Öffentliches Recht**. München: Franz Vahlen, 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ELSPAS, Maximilian; SALJE, Peter; STEWING, Clemens. **Emissionshandel**: Ein Praxishandbuch. Köln, Carl Heymann, 2006.

ESTADO DE ALAGOAS. **Decreto 35.245**, de 1991. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <<http://www.sefaz.al.gov.br/downloads/ricms.pdf>>. Acesso em 1 mai. 2014.

ESTADO DA BAHIA. **Decreto 13.780**, de 2012. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/ricms12.pdf>>. Acesso em 2 mai. 2014.

ESTADO DO CEARÁ. **Decreto 24.761**, de 1997. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/principal/enviados/index.asp>>. Acesso em 2 mai. 2014.

ESTADO DO MARANHÃO. **Decreto 19.714**, de 2003. Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=1822>>. Acesso em 2 mai. 2014.

ESTADO DA PARAÍBA. **Decreto 18.930**, de 1997. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/REGULAMENTOS/DOWNLOAD/ICMS/COMHISTORICO/RICMS_HISTORICO_.html>. Acesso em 2 mai. 2014.

ESTADO DO PARANÁ. **Lei 9.491**, de 1990. Estabelece critérios para fixação dos índices de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=4924&codItemAto=33291>>. Acesso em 1 mai. 2014.

____. **Lei Complementar 59**, de 1991. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art. 2º da Lei n. 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de

conservação ambiental, assim como adota outras providências. Disponível em <<http://www.icmsecologico.org.br/images/legislacao/leg021.pdf>>. Acesso em 30 abr. 2014.

ESTADO DE PERNAMBUCO. **Lei 11.704**, de 29 de novembro de 1999. Modifica a Lei n. 10.403, de 29 de dezembro de 1989, e alterações e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/>>. Acesso em 30 abr. 2013.

_____. **Lei 14.876/91**, de 12 de março de 1991. Consolida a Legislação Tributária do Estado. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/14876/livros/Livro1_Art_1a6.htm>. Acesso em 1 mai. 2014.

ESTADO DO PIAUÍ. **Decreto 13.500**, de 23 de dezembro de 2008. Consolida e regulamenta disposições sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <<http://portal.sefaz.pi.gov.br/index.php/ricms>>. Acesso em 1 mai. 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto 13.640**, de 13 de novembro de 1997. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br/set/leis/regulamentoicms.asp>>. Acesso em 1 mai. 2014.

ESTADO DE SÃO PAULO. **Lei Estadual 8.510**, de 29 de dezembro de 1993. Altera a LEI n.º 3201, de 23 de dezembro de 1981, que dispõe sobre a parcela, pertencente aos municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <<http://www.ambiente.sp.gov.br/cpla/files/2011/12/1993-Lei-8510.pdf>>. Acesso em 30 abr. 2014.

ESTADO DE SERGIPE. **Decreto nº 21.400**, de 10 de dezembro de 2002. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <<http://www.sefaz.se.gov.br/>>. Acesso em 2 mai. 2014.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni, LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo, Atlas, 2009.

FADEL, Marcelo Costa. **O direito da energia elétrica sob a ótica do consumidor**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

FEITOSA, Raymundo Juliano. **Finanças públicas e tributação na constituinte**. Recife: Nossa Livraria, 2008.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333-354.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política tributária e justiça social: relações entre tributação e fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: Eduep, 2007.

FIGUEIREDO, Marcelo. A Constituição e o meio ambiente: os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 565-587.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

FONTES, André R. C. Intervenção regulatória e federação. **Revista Brasileira de Direito Administrativo e Regulatório**. Francisco Queiroz de Bezerra Cavalcanti, Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, Theresa Christiane de Albuquerque Nóbrega (organizadores). São Paulo: MP, 2010, p. 13-25.

FRANÇA, Vladimir Rocha. Conceito de serviço público na Constituição Federal. **Revista Brasileira de Direito Administrativo e Regulatório**. Francisco Queiroz de Bezerra Cavalcanti, Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, Theresa Christiane de Albuquerque Nóbrega (organizadores). São Paulo: MP, 2010, p. 225-238.

FRIAUF, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat. **Steuerberater-Jahrbuch 1977/1978**. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1977.

FRIEDRICH, Klaus. Energiesteuern und erneuerbare Energien. **Der Betrieb**, Düsseldorf, Handelsblatt Fachmedien, n. 49, 5 dez. 2008.

GIRARDI, Giovana, Energia renovável pode crescer 47% no Brasil até 2050. **Revista Exame**, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/mundo/noticias/energiarenovavel-pode-crescer-47-no-brasil-ate-2050>>.

GONÇALVES, José Basílio. Considerações sobre a base de cálculo do ICMS incidente em operação com energia elétrica. **Revista de estudos tributários**, Porto Alegre, IOB, v. 11, n. 66, mar./abr. 2009, p. 68-77.

GOUVÊIA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRASSANO, Luciana. **Estado Social e Tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Editora Universitária da UFPE, 2008.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Epistemologia sistêmica para fundamentação de um direito tributário da cidadania democrática global. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 587 – 596.

HÄNSGEN, Dirk; HANTZSCH, Birgit. Deutschland auf einen Blick. **Bundesrepublik Deutschland Nationalatlas**: Relief, Boden und Wasser. Herbert Liedke, Roland Mäusbacher e Karl-Heinz Schmidt (organizadores). Leipzig: Spektrum, 2003. p. 10-11.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. ICMS incidente sobre consumo de energia elétrica. **Revista Forum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 147-153, nov./dez. 2008.

HESSELE, Vera. Ökologische motivierte Normen im geltenden Steuerrecht: Bestandaufnahme und Bewertung. **Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht**, vol. 3. Stuttgart: Richard Boorbeg, 2004.

HELENA COSTA, Regina. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312-353.

HEY, Johanna. Fortführung der ökologischen Steuerreform – Übergang zur Routine? **Neue Juristische Wochenschrift**, 2000, p. 640-642.

HOPPE/BECKMANN/KAUCH. **Umweltrecht**. München: C.H. BECK'SCHE, 2000.

JACHMANN, Monika. Nachhaltige Entwicklung und Steuern. **Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht**. Stuttgart: Boorberg, 2003.

JARASS, Hans; PIEROTH, Bodo. **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland**. München: C. H. Beck, 2009.

JEVONS, William Stanley. **The Theory of Political Economy**. London: Macmillan and Co., 1888. Disponível em: <<http://www.econlib.org/library/YPDBooks/Jevons/jvnPE.html>>. Acesso em 3 dez. 2012.

KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre**. Wien: Franz Deuticke, 1934.

KLEMM, Andreas. Die Neuregelung des Energiesteuerrechts. **Betriebs-Berater**, v. 35, 28 ago. 2006, p. 1884-1887.

KIRCHHOF, Paul. **Besteuerungsgewalt und Grundgesetz**. Frankfurt am Main: Athenäum, 1973.

_____. **Besteuerung im Verfassungsstaat**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

_____. **Der Anspruch auf ein einfaches, maßvolles und gerechtes Steuerrecht und die gegenwärtige Steuerrechtswirklichkeit**. Bonn: Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, 2002.

_____. Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Verfassungsrecht und Verfassungsrechtsprechung. **Steuerrecht und Verfassungsrecht: Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung.** Dieter Birk (organizador). Aachen: 2009. p. 12-28.

_____. Lenkungssteuern. **Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik.** Klaus Tipke e Hartmut Söhn (organizador). Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2005, p. 395-409.

KOLLE, Christian. **Das deutsche Grundgesetz – Ein Provisorium wird 60 Jahre alt.** Leibniz: Gesis, 2009.

LANDMANN, Robert von; ROHMER, Gustav. **Umweltrecht.** München, C. H. BECK, 2013

LEHNER, Franz; WIDMAIER, Ulrich. Market Failure and Growth of government: a sociological explanation. **Measuring the size and growth of the public sector.** Berlin: Publication Series of the International Institute for Comparative Social Research, 1981.

LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Proteção ambiental e competência administrativa: a proteção do meio ambiente e o direito das energias renováveis em face da atuação administrativa serodiosa ou obsoleta. **Boletim de Direito Administrativo,** São Paulo, NDJ, n. 7, jul. 2012, p. 802-816.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. **Direito Tributário Ambiental.** Heleno Taveira Tôres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 624 – 640.

LORITZ, Karl Georg. Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung. **Neue Juristische Wochenschrift.** 1986, v. 1, p. 1-96.

LOUREIRO, Luiz Gustavo Kaercher. Premissas para uma leitura integrada da indústria da energia na Constituição e para a identificação de uma política energética constitucional – a propósito dos arts. 173 e 175 da Carta. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, ano 8, n. 29, p. 101-123, abr./jun. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do ICMS no fornecimento de energia elétrica. **Revista de estudos tributários**, Porto Alegre, IOB, v. 10, n. 62, mai./jun. 2008, p. 26-35.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARQUES, Márcio Pina. O uso do potencial hidráulico para produção independente de energia elétrica: uma concessão mista para exploração de atividade econômica. **Direito da energia elétrica no Brasil**: aspectos institucionais regulatórios e socioambientais. Marcus Faro de Castro e Luiz Gustavo Kaerscher Loureiro (organizadores). Brasília: ANEEL, 2010, p. 451 – 478.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A taxa de controle de fiscalização ambiental – TCFA. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 749 - 772.

_____. Deontologia tributária. **Curso de direito tributário**. Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 363-380.

_____. Teoria da imposição tributária. **Curso de Direito Tributário**. Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 15-23.

_____. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier, 2005.

MARTINS, Vilker Germano. Indicadores de sustentabilidade para o setor de energia elétrica brasileiro – proposta de uma visão sistêmica: ambiental, social, econômica e institucional.

Direito da energia elétrica no Brasil: aspectos institucionais regulatórios e socioambientais. Marcus Faro de Castro e Luiz Gustavo Kaerscher Loureiro (organizadores). Brasília: ANEEL, 2010, p. 535 – 572.

MATHEOS DE LIMA, Isabel Arruda. **Análise econômica da CIDE-combustível.** Recife: EdUFPE, 2011.

MAURY, Maria Beatriz; BLUMENSCHÉIN Raquel Naves. Produção de cimento: Impactos à saúde e ao meio ambiente. **Sustentabilidade em Debate**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 75-96, jan./jun. 2012.

MEDEMA, Steven G. Pigou's "Prima facie case": Market failure in theory and practice. **No wealth but life: welfare economics and the welfare state in Britain.** Roger Backhouse e Tamotsu Nishizawa (editores). New York: Cambridge University Press, 2010.

MEDEMA, Steven G.; ZERBE, Richard O. Jr. The Coase Theorem. **Encyclopedia of Law and Economics**, v. I, 2000: The History and Methodology of Law and Economics. Boudewijn Bouckaert e Gerrit De Geest (organizadores). Disponível em: <<http://www.ppge.ufrgs.br/GIACOMO/arquivos/dirp162/medema-zerbejr-2000.pdf>>. Acesso em 29 jan. 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** Atualizado por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, Albertino Daniel. Teoria Geral dos bens – um ensaio jurídico. **Atos, fatos, negócios jurídicos e bens.** Gilmar Ferreira Mendes e Rui Stoco (organizadores). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 1023-1040.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MERCOSUL. **Decisão nº 22 do Conselho do Mercado Comum**. Disponível em: <http://www.mercosur.int/innovaportal/v/2621/1/secretaria/decis%C3%B5es_1994>. Acesso em 9 abr. 2013.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**: parte geral. Introdução, Pessoas físicas e jurídicas, tomo 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

MORAIS, Jose Luis Bolzan. Novos direitos e tributação. Perspectivas necessárias para uma eco-tributação. Anotações preliminares. **Direito Tributário Ambiental**. Organizador: Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 597-623.

MORAIS, José Luis Bolzan; STRECK, Lenio Luiz. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Estudos em homenagem ao conselheiro José Manuel Cardoso da Costa**. Coimbra: Tribunal Constitucional, 2003, p. 737-767.

_____. Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal. **Direito Tributário Ambiental** Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo Malheiros, 2005, p. 412-444.

_____. **Estudos de Direito Fiscal**: por um Estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Terras indígenas e aproveitamento de recursos hídricos para fins de exploração energética. **Energia e Constituição**. Vladimir da Rocha França, Fabiano André de Souza Mendonça, Yanko Marcus de Alencar Xavier (organizadores). Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2009, p. 83-109.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. **Direito Fiscal Europeu: o paradigma da proporcionalidade**. Coimbra: Wolters Kluwer, 2010.

NORTH, Douglass C. Economic Performance through Time. **The American Economic Review**, v. 84, n. 3, p. 359-68, jun. 1994.

NUTZINGER, Hans G. Ökonomische Analyse von Ökosteuern. Öko-Steuern als Ausweg aus der Agrarkrise? **Schriftenreihe für Ländische Sozialfragen**, v. 115, p. 84-94, jun. 1992.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano**. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/estocolmo1972.pdf>>. Acesso em: 17 Mai. 2013.

_____. **Declaration on the Right to Development**. Disponível em: <<http://www.un.org/documents/ga/res/41/a41r128.htm>>. Acesso em 16 Mai. 2013.

_____. **Protocolo de Kyoto**. Disponível em: <http://mudancasclimaticas.cptec.inpe.br/~rmclima/pdfs/Protocolo_Quioto.pdf>. Acesso em 20 Jun. 2014.

OSTER, Uwe A. **Flüsse in Deutschland: Eine Kulturgeschichte**. Darmstadt: Primus, 2007.

OTZEN, Hans. **Natur in Deutschland**: entdecken, erleben, genießen. Köln: Fackelträger, 2013.

PAPIER, Hans-Jürgen. Steuerrecht im Wandel – verfassungsrechtliche Grenze der Steuerpolitik. **Deutsches Steuerrecht**, ano 45, vol. 23, 2007, p. 973-978.

_____. Steuerreform und Verfassungsrecht. **Staaten und Steuern**: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag. Heidelberg: C. F. Müller, 2000. p.117-137

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PIES, Ingo; LESCHKE, Martin. **Ronald Coase's Transaktionskosten-Ansatz**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. London: Macmillan, 1960.

_____. **A Study in Public Finance**. London: Macmillan, 1947.

PIMENTA, André Patrus Ayres. Serviços de energia elétrica explorados em regime jurídico de direito privado. **Direito da energia elétrica no Brasil**: aspectos institucionais regulatórios e socioambientais. Marcus Faro de Castro e Luiz Gustavo Kaerscher Loureiro (organizadores). Brasília: ANEEL, 2010, p. 261-300.

PINHEIRO, Maria Cláudia Bucchianeri. A constituição de Weimar e os direitos fundamentais sociais: a preponderância da Constituição da República Alemã de 1919 na inauguração do constitucionalismo social à luz da Constituição mexicana de 1917. **Revista de informação legislativa**, v. 43, n. 169, p. 101-126, jan./mar. 2006.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**, v. 2: parte especial: arts. 121 a 183. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 675-723.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: Reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 653-673.

REICHE, Danyel T. **Der Einstieg in die ökologische Steuerreform**: Aufstieg, Restriktionen und Durchsetzung eines umweltpolitischen Themas. Frankfurt am Main: Peter Lang, 1999.

REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA. **Abgabenordnung**. Disponível em: <https://www.juris.de/purl/gesetze/_ges/AO> Acesso em 14 jan. 2013.

_____. **Abwasserabgabengesetz**. Disponível em: <https://www.juris.de/purl/gesetze/_ges/AbwAG>. Acesso em 20 out. 2013.

_____. **Gesetz zum Einstieg in die Ökologische Steuerreform**. Disponível em: <<https://www.juris.de/jportal/prev/BJNR037800999>>. Acesso em 17 set. 2013.

_____. **Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien**. Disponível em: <<https://www.juris.de/purl/gesetze/EEG>>. Acesso em 10 nov. 2013.

_____. **Grundgesetz**. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, 2013.

____. **Gesetz über Naturschutz und Landschaftspflege.** Disponível em: <https://www.juris.de/purl/gesetze/_ges/BNatSchG>. Acesso em 19 out. 2013.

____. **Luftverkehrsteuergesetz.** Disponível em: <https://www.juris.de/purl/gesetze/_ges/LuftVStG>. Acesso em 30 nov. 2013.

____. **Stromsteuergesetz.** Disponível em: <http://www.juris.de/purl/gesetze/_ges/StromStG>. Acesso em 14. fev. 2013.

____. **Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen.** Disponível em: <https://recht.nrw.de/lmi/owa/br_bes_text?anw_nr=2&gld_nr=6&ugl_nr=610&bes_id=3549&aufgehoben=N&menu=1&sg=0#det255530>. Acesso em 9 abr. 2014.

RIEDEL, Ulrich. **Der Einfluß des Sowjetrechts und der Weimarer Verfassung auf die Verfassung der Deutschen Demokratischen Republik von 7.10.1949.** Tese (Doutorado) - Juristischen Fakultät der Georg-August-Universität zu Göttingen. Göttingen, 1973.

RISTOW, Rafael Pinheiro Lucas. A seletividade do ICMS e as alíquotas incidentes sobre o consumo de energia elétrica. **Revista fórum de direito tributário**, v. 9, n. 53, set./out. 2011, p. 35-56.

RIVERO, Jean. **Curso de Direito Administrativo comparado.** Tradução de J. Cretella Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RODI, Michael. **Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem.** München: C. H. Bech, 1994.

RODRIGUES, Délcio; MATAJS, Roberto. **Um banho de sol para o Brasil.** São Lourenço da Serra: Vitae Civilis, 2004.

ROLIM, Maria João C. Pereira. **Direito econômico da energia elétrica**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ROSS, Alf. “**Tu-tu**”. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1976.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. **Solidariedade Social e Tributação**. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (organizadores). São Paulo: Dialética, 2005.

SACHS, Michael. **Grundgesetz Kommentar**. München, C.H. Beck, 2009.

SACKOFSKY, Ute. **Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

SACOMANTO NETO, Mário; TRUZZI, Oswaldo Mário Serra. Perspectivas contemporâneas em análise organizacional. **Revista Gestão & Produção**, v.9, n.1, p. 32-44, abr. 2002.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

_____. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Coimbra editora, 2002.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 724-748.

SCHAUM, Marlis. **Constituição de Weimar era assinada há 90 anos na Alemanha**. Disponível em: <<http://www.dw.de/constitui%C3%A7%C3%A3o-de-weimar-era-assinada-h%C3%A1-90-anos-na-alemanha/a-4558174>>. Acesso em 19 ago. 2013.

SCHAUMBURG, Harald. Die Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht. **Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag**. Paul Kirchhof e Hans Nieskens (organizadores). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 25-43.

SCHIRATO, Vitor Rhein. Geração de energia no Brasil: 15 anos fora do regime de serviço público. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 8, n. 31, p. 141-168, jul./set. 2010.

SCHLACKE, Sabine. Klimaschutzrecht – ein Rechtgebiet? **Umwelt- und Planungsrecht im Wandel: System, Funktionen, Perspektiven**. Sabine Schlacke (organizadora). Berlin: Duncker & Humblot, 2010, p. 121-158.

SCHMIDT, Reiner. **Einführung in das Umweltrecht**. München: C.H. BECK, 2001.

SCHOUERI. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005a.

_____. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005b, p. 235-256.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Incentivos fiscais no setor de energias renováveis: propostas para o cenário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 19, vol. 98, mai./jun. 2011, p. 336-346.

SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2004.

SIMIONI, Rafael Lazzarotto. Princípios do direito da energia e integração com o direito ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 12, n. 47, jul./set. 2007, p. 96-120.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução de Noberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981.

SOARES, Claudia Dias. A importância da intercessão política do ambiente – política energética. **Revista CEJ**, Brasília, n. 30, p. 40-49 jul./set. 2005.

SOARES, Guido Fernando Silva. Estudos de direito comparado: o que é a “Common Law”, em particular a dos EUA. **Revista USP**, 1997, p. 163-198. Disponível em <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67360/69970>>. Acesso em 5 mai. 2014.

SODAN, Helge; ZIEKOW, Jan. **Grundkurs öffentliches Recht: Staats- und Verwaltungsrecht**. München: C.H. Beck, 2012.

SOLER, Osvaldo Héctor. **Derecho Tributario**. Buenos Aires: La Ley, 2002.

____. **Tratado de derecho tributario**: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal. Buenos Aires: La Ley, 2011.

STEFANO, Fabiane. O paraíso é aqui. **Revista Exame**, edição 0996, São Paulo, Editora Abril, jul. 2011.

STERN, Klaus. **Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland**: Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung. München: C.H. Beck, 1984.

____. **Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland**: Staatsorgane, Staatsfunktionen, Finanz- und Haushaltsverfassung, Notstandsverfassung. München: C.H. Beck, 1980.

STORM, Peter-Christoph. **Umweltrecht**: Einführung. Berlin: Erich Schmidt, 2002.

STOYK, Stefan. **Mineralöl und Stromsteuerrecht**. München: C.H. Beck, 2000.

STIGLER, George. **The Theory of Price**. New York: Macmillan, 1966.

STOLLEIS, Micheal. **Geschichte des öffentlichen Rechts in Deutschland**: Staats- und Verwaltungsrechtswissenschaft in West und Ost 1945 – 1990. München: C.H. Beck, 2012.

STREBEL, Helmut. Vergleichung und vergleichende Methode im öffentlichen Recht. **Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht**, Heidelberg, n. 14, 1964, p. 405-430.

TIPKE, Klaus. Europäisches Steuerverfassungsrecht: eine rechtsvergleichende Übersicht. **Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag**. Paul Kirschhof, Moris Lehner, Arndt Raupach, Michael Rodi (organizadores). Heidelberg: Müller, 2000.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Valores e princípios no direito tributário ambiental. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21-54.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “Tributos ambientais”. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôrres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96-156.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2011.

UCKMAR, Victor. **Principi comuni di diritto costituzionale tributario**. Padova: CEDAM, 1999.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2003/96/CE**. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:PT:PDF>>. Acesso em 8 jan. 2014.

_____. **Diretiva 2009/28/CE**. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:140:0016:0062:pt:PDF>>. Acesso em 9 jan. 2014.

_____. **Tratado da União Europeia**. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:FULL:PT:PDF>>. Acesso em 19 out. 2013.

_____. **Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:FULL:PT:PDF>>. Acesso em 19 out. 2013.

_____. **Recomendação 2013/179**, de 9 de abril de 2013. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:124:0001:0210:PT:PDF>>. Acesso em 30 ago. 2013.

_____. **Recomendação 85/337**, de 27 de junho de 1985. Disponível em: <<http://eurlex.europa.eu/>>. Acesso em 2 set. 2013.

VARIAN, Hal R. **Microeconomia: princípios básicos**. Tradução de Maria José Cyhlar e Ricardo Doninelli. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi/Ibet, 2003.

VOGEL, Klaus. Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung. **Deutsche Steuer-Zeitung**, Ausgabe A, n. 19/20, 15 out. 1975, p. 409-415.

_____. Verfassungsgericht und Steuerrecht: zur neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf dem Gebiet des Steuerrechts und zu einigen anderen aktuellen Probleme. **Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht**. Bochum: Herne, 1970.

_____. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, n. 2, p. 97-121, 1977.

WEBER-GRELLET, Heinrich. **Steuern im modernen Verfassungsstaat**: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts. Köln: O. Schmidt, 2001.

WEINBRENNER, Daniel. **Ökologische Steuerreform**: Wirkungszusammenhänge zwischen Emissions- und Fiskalsteuern. Wiesbaden: Gabler, 1999.

WILLOWEIT, Dietmar. **Deutsche Verfassungsgeschichte**. München: C. H. Beck, 2005.

WOHLFEIL, Anne; KAESER, Christian. Lenkung durch Gebühren. **Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik**. Klaus Tipke e Hartmut Söhn (organizadores). Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2005, p. 431-454.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. **Direito Tributário Ambiental**. Heleno Taveira Tôres (organizador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 527-565.

ZEITLER, Franz-Christoph. Umweltsteuer: Königsweg oder Holzweg für das Steuersystem? **Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag**: Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik,

Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht. Max Dietrich Kley, Eckart Sünner e Arnold Willemsen (organizadores). Köln: Otto Schmidt, 1997.

DIE STEUERLICHEN LENKUNGSNORMEN IM BEREICH UMWELT

INHALTSVERZEICHNIS

EINFÜHRUNG	11
I. THEMENEINGRENZUNG	11
II. THEORETISCHE GRUNDLAGEN	13
III. PROBLEMSTELLUNG	15
IV. BEGRÜNDUNG	16
V. METHODIK	19
VI. ZIELSETZUNG	23
1. WIRTSCHAFTLICHE BEITRÄGE ZUR ANALYSE VON STEUERLICHEN LENKUNGSNORMEN IM BEREICH UMWELT	29
1.1 Voraussetzungen für staatliche Interventionen in der Wirtschaft nach Pigou	29
1.1.1 Das Verhältnis zwischen ökonomischer Wohlfahrt und nationaler Dividende	29
1.1.2 Marktversagen oder Divergenzen zwischen marginalen Nettoprodukten	32
1.1.3 Bewegungskosten und unvollständige Kenntnis	37
1.2 Analyse der Pigou-Steuer	41
1.2.1 Die Besteuerung als Mittel staatlicher Intervention	41
1.2.2 Folgen der Besteuerung auf die Zufriedenheit des Steuerzahlers	46
1.2.3 Charakteristiken der Pigou-Steuer	49
1.3 Kritik an der Theorie von Pigou	54
1.3.1 Berücksichtigung von Pigou in der Besteuerung.....	54
1.3.2 Coases Kritik an Pigou	60
1.3.3 Betrachtungen der Pigou-Steuer im Zusammenhang mit steuerlichen Lenkungsnormen im Bereich Umwelt.....	69
2. JURISTISCHE ASPEKTE DER STEUERLICHEN LENKUNGSNORM IM BEREICH UMWELT	79
2.1 Das Steuerrecht und die Lenkungsnorm	79
2.1.1 Die steuerliche Norm	80
a) Fakten und Normen	80
b) Deontologie der steuerlichen Norm	83
2.1.2 Die steuerliche Lenkungsnorm	86

a) Fiskalische und außerfiskalische Zwecke	87
b) Außerfiskalische Zwecke bei der Besteuerung und bei der Bestimmung der Steuererhebung	92
c) Erkennung einer steuerlichen Lenkungsnorm	95
2.1.3 Die steuerliche Lenkungsnorm im Bereich Umwelt	97
2.2 Das Leistungsfähigkeitsprinzip	102
2.2.1 Auswirkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips	102
2.2.2 Rechte und Pflichten im Leistungsfähigkeitsprinzip	108
2.2.3 Die steuerliche Lenkungsnorm im Bereich Umwelt und das Leistungsfähigkeitsprinzip	111
3. DIE STEUERLICHE LENKUNGSNORM IM BEREICH UMWELT IN BRASILIEN	119
3.1 Steuerliche Lenkungsnormen in Brasilien	121
3.1.1 Interventionen des brasilianischen Staates in der Wirtschaft	121
3.1.2 Die steuerliche Lenkungsnorm im brasilianischen Rechtssystem	128
3.2 Steuerliche Lenkungsnormen im Bereich Umwelt und Umweltrecht in Brasilien ...	140
3.2.1 Die Umwelt im brasilianischen Verfassungsrecht	140
a) Umweltschutz und die Grundrechte.....	142
b) Verfassungsrechtliche Kompetenzverteilung im Bereich Umwelt	144
c) Umweltrecht und ökonomische Entwicklung	147
d) Art. 225 der brasilianischen Verfassung und seine Grundsätze	151
3.2.2 Steuerliche Lenkungsnormen im Bereich Umwelt im Rechtssystem Brasiliens.....	155
4. DIE STEUERLICHE LENKUNGSNORM IM BEREICH UMWELT IN DEUTSCHLAND.....	161
4.1 Verfassungsrechtliche Richtlinien für deutsche Lenkungsnormen	161
4.1.1 Geschichtlicher Kontext der Entstehung einer Verfassung in Deutschland.....	161
4.1.2 Das deutsche Grundgesetz	163
a) Das Fundament des deutschen Grundgesetzes	164
b) Allgemeine Merkmale des deutschen Grundgesetzes.....	166
c) Das deutsche Grundgesetz und die EU	169
4.1.3 Das deutsche Finanzverfassungsrecht	171
4.2 Die steuerliche Lenkungsnorm im deutschen Rechtssystem	174

4.2.1	Entwicklung der deutschen Rechtslehre über staatliche Interventionen durch steuerliche Normen	174
4.2.2	Das Finanzverfassungsrecht und die steuerlichen Lenkungsnormen im Bereich Umwelt	177
4.3	Das deutsche Umweltrecht und die steuerlichen Lenkungsnormen im Bereich Umwelt	184
4.3.1	Das deutsche Umweltrecht	184
	a) Die Verankerung der Umwelt im Grundgesetz	184
	b) Grundsätze des deutschen Rechtssystems bezogen auf die Umwelt	187
	c) Instrumente des Umweltschutzes in Deutschland.....	192
4.3.2	Steuerliche Lenkungsnormen im Bereich Umwelt im deutschen Rechtssystem.	197
5.	BESTEuerung ERNEUERBARER ENERGIEN IN DEUTSCHLAND UND IN BRASILIEN:	
	EIN VERGLEICH	205
5.1	Besteuerung erneuerbarer Energien in Deutschland: die Stromsteuer	206
5.1.1	Szenario einer Besteuerung	207
	a) Geografische Aspekte	207
	b) Juristische Aspekte: Richtlinien der Europäischen Union	210
	c) Aspekte des deutschen Rechtssystems	213
5.1.2	Das deutsche Stromsteuergesetz und die steuerliche Lenkungsnorm im Bereich der Umwelt	216
	a) Das deutsche Stromsteuergesetz	217
	b) Steuerbefreiung von Strom aus erneuerbaren Energien: Bewertung der Ergebnisse	222
5.2	Besteuerung erneuerbarer Energien in Brasilien: die Warenverkehr- und Dienstleistungssteuer („ICMS“)	226
5.2.1	Szenario einer Besteuerung	227
	a) Geografische Aspekte	227
	b) Juristische Aspekte: Rechtliche Definition des Stroms	229
	c) Aspekte des brasilianischen Rechtssystems.....	231
5.2.2	Die „ICMS“ und die steuerlichen Lenkungsnormen im Bereich Umwelt bezogen auf elektrischen Strom	236

a) Gesetzgebung des „ICMS“	237
b) Steuerbefreiung von Strom aus erneuerbaren Energien: Bewertung der Ergebnisse	242
SCHLUSSFOLGERUNG	252
LITERATURVERZEICHNIS	274
ANHÄNGE	
INHALTSVERZEICHNIS	306
ZUSAMMENFASSUNG	310

ZUSAMMENFASSUNG*

a) Einleitung

Unter den verschiedenen Instrumenten, die ein Staat für das Ziel eines erhöhten Umweltschutzes anwendet - wie beispielsweise Verwaltungsverordnungen, Verbote und Strafverfolgungen, oder auch die Festlegung von gemeinsamen Schutzziele durch internationale Abkommen - ist die steuerliche Lenkungsnorm besonders hervorzuheben. Die spezialisierte Rechtslehre beschäftigt sich zunehmend mit der Untersuchung von Steuern, die ausdrücklich eingesetzt werden, um umweltfreundliche Ergebnisse zu erreichen.

Diese Entwicklung beweist auch die zunehmende Macht der Verwaltungen bei der Verwirklichung einer Umweltschutzpflicht, die oft auch verfassungsrechtlich bestimmt ist. Man kann also feststellen, dass Steuern nicht nur einen ökonomischen Ertragszweck haben, sondern auch die Möglichkeit besitzen, bestimmte politische und ökologische Ergebnisse zu erreichen. Die Neuheit dieser Art steuerlicher Instrumente bedeutet aber auch, dass Reflexionen über die gewünschten und die tatsächlich erreichten Ergebnisse oftmals fehlen.

Es ist zu betonen, dass der Begriff „Ergebnis“ nicht nur der Feststellung von effektivem Umweltschutz entsprechen soll, sondern auch die Rechte der Steuerpflichtigen berücksichtigen muss. Die Steuerpflichtigen haben sich historisch Prinzipien erkämpft, wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, wonach sie fair besteuert werden sollen. Das heißt, wenn mit einer Steuer ein bestimmtes Ziel verfolgt wird, so muss überprüft werden, ob dieses Ziel auch tatsächlich erreicht wird, und hierzu reicht nicht nur eine theoretische Begründung des Steuergesetzes.

Dieser Blickwinkel auf die Thematik ist in Brasilien sowie in Deutschland relativ neu, da sich die Diskussion über lenkende Steuern in den letzten Jahrzehnten häufiger der Identifizierung der Normenfunktionen gewidmet hat. Die Mehrheit der Arbeiten hat sich bis heute mit dem Unterschied von Fiskalzwecknormen und außerfiskalischen Zwecknormen beschäftigt. Es ist aber auch wesentlich zu wissen, ob die Festlegung solcher Steuern dem Ergebnis nach tatsächlich gerechtfertigt ist.

*Die folgende Zusammenfassung entstand auf Basis des akademischen Kooperationsvertrages zwischen der Universidade Federal de Pernambuco, Brasilien, und der Universität zu Köln, Deutschland, bezeichnet „Convenção de Co-Tutela/Co-Directed Thesis Agreement“ und fasst alle fünf Kapitel sowie Einleitung und Schlussfolgerung der vorliegenden Doktorarbeit zusammen. Alle hier zitierten Quellen sind in den entsprechenden Kapiteln der Arbeit inklusive Original angegeben.

Die steuerlichen Lenkungsnormen im Bereich Umwelt, Gegenstand dieser Arbeit, eröffnen für den Steuerzahler zwei Handlungsmöglichkeiten: er kann entweder die steuerlich sanktionierte Aktion ausführen und infolgedessen die Steuer bezahlen oder aber er vermeidet diese Aktion und kann damit auch die entsprechende Besteuerung vermeiden. Das heißt, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Lenkungsnormen von der Entscheidung der Steuerzahler abhängig ist. Aus diesem Grund werden das Entscheidungsverhalten und dessen Determinanten in dieser Arbeit ebenfalls betrachtet.

Der Umweltschutz ist ein Thema mit internationaler Relevanz, auch wenn er in verschiedenen Ländern unterschiedlich behandelt wird. Die Erde ist in viele geografische und klimatische Regionen unterteilt, die letztlich aber alle miteinander verbunden sind. Das hat zur Folge, dass Aktivitäten, die in einem Gebiet durchgeführt werden, lokale Effekte in anderen Regionen hervorbringen können. Der Grund dafür ist, dass die Natur politische Grenzen nicht beachtet.

Die Bemühungen für den Umweltschutz müssen somit gemeinsam von allen Staaten getragen werden. Jeder Staat besitzt aber die Souveränität, eigene Normen einzuführen. Dadurch variieren die Instrumente von Land zu Land und das Ziel eines effektiven Umweltschutzes ist beeinträchtigt. Dies ist der Grund, weshalb eine zunehmende Verständigung der Nationen für dieses Ziel unabdingbar ist. Es ist nicht nur möglich, sondern auch empfohlen, dass die Staaten einen ständigen Erfahrungsaustausch zu den im Umweltschutz eingesetzten Instrumenten pflegen. Dies gilt insbesondere auch für juristische Instrumente, um die Wirksamkeit neuer gesetzlicher Regelwerke und deren anschließende Verbreitung in andere Rechtsordnungen nachweisen zu können.

Insbesondere spielt Deutschland für die Gesetzgebung Brasiliens in diesem Bereich eine wichtige Rolle, nicht nur durch den Einfluss auf das brasilianische Recht als Ganzes, sondern vor allem, weil beiden Staaten das Rechtssystem des *Civil Law* zugrunde liegt. Um die somit vorgeschlagene Debatte zu bereichern, wird in dieser Arbeit die vergleichende Methode verwendet am Beispiel von Brasilien und Deutschland.

Zunächst kann man bemerken, dass das deutsche Steuersystem grundsätzlich dem brasilianischen System sehr ähnlich ist. In beiden Ländern gilt ein föderales System, mit Feststellung grundgesetzlicher Finanzgesetzgebungskompetenzen und einer Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern. Auch in der Abgabenordnung beider Länder (zufälligerweise beide in §3 bzw. „Artikel 3“) sowie in der jeweiligen Literatur findet man den Begriff der Steuer mit ähnlichen Erläuterungen.

Zu dem Begriff „Steuern“ bestimmt die Abgabenordnung in Deutschland: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“. Demgegenüber werden Steuern in Brasilien wie folgt in der Abgabenordnung definiert: „Steuer ist jede verpflichtende Geldleistung, in Währung oder Währungswert bestimmt, die keine Strafe wegen rechtswidriger Tat bildet, die gesetzlich eingeführt ist und durch verbindlichen Verwaltungsakt erhoben wird“.

Auch Grundsätze wie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder das Leistungsfähigkeitsprinzip gelten in Deutschland ebenso wie in Brasilien. Selbstverständlich lassen sich auch Unterschiede in beiden komplexen Steuersystemen erkennen. Beispielweise gibt es keine Kirchensteuer in Brasilien, da das Verhältnis von Staat und Kirche historisch anders geregelt wurde. Andererseits wird die Zwangsanleihe in Brasilien als eine Abgabe betrachtet, was in Deutschland nicht der Fall ist.

Durch die vergleichende Methode ist es möglich zu untersuchen, wie das gleiche Thema, nämlich die steuerlichen Lenkungsnormen im Bereich Umwelt, in zwei unterschiedlichen Rechtsordnungen eingeführt werden, und welches die Bestimmungsfaktoren und die Auswirkungen in dem jeweils unterschiedlichen gesellschaftlichen und juristischen Rahmen sind. Ebenfalls lassen sich die Symmetrien und die Ergebnisse im Kontext beider Länder analysieren, um daraus zum Verständnis dieses Themas beizutragen.

Das allgemeine Ziel dieser Forschungsarbeit ist es, die Rechtfertigung der steuerlichen Lenkungsnormen im Bereich Umwelt nachzuprüfen. Mögliche Ergebnisse sind die Angemessenheit oder aber die Unangemessenheit steuerlicher Maßnahmen für das Ziel eines effektiven Umweltschutzes. Dieses Ziel der vorliegenden Arbeit wird in den folgenden Kapiteln Schritt für Schritt vertieft. Als konkretes Beispiel für eine steuerliche Lenkungsnorm wird die Gesetzgebung zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen in beiden Ländern analysiert.

b) Erstes Kapitel

Die Bedeutung der Entscheidung für steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich wurde bereits erwähnt. Einer der Wirtschaftswissenschaftler, die sich mit dem Einfluss von

Steuern auf das Entscheidungsverhalten beschäftigt haben, ist Arthur Cecil Pigou (1877-1959), der in seinem Buch „The Economics of Welfare“ die weltweit bekannte Pigou-Steuer zur Minderung von Umweltverschmutzung vorgeschlagen hat. Aus diesem Grund ist das erste Kapitel ganz der Analyse und Kritik der Beiträge dieses Autors zu diesem Thema gewidmet. Der Ausgangspunkt dafür ist seine Analyse über die Wohlfahrt.

Pigou war vor allem an einem in Geld messbaren Begriff von Wohlfahrt interessiert. Wohlfahrt ist dabei ein dehnbare Begriff der Wirtschaftswissenschaften, weil er von mehreren Variablen beeinflusst werden kann. In diesem Zusammenhang interessiert die ökonomische Variable, d.h. die Variable, die monetär gemessen werden kann. So hat Pigou nur die Zufriedenheit und die Unzufriedenheit, wie sie in Geld gemessen werden kann, und die daraus folgenden Entscheidungen betrachtet.

Diese methodische Begrenzung wurde von Pigou mit der Begründung etabliert, dass ein Objekt durch die Intensität des Besitzwunsches einer Person bewertet werden kann, und zwar je nachdem, was diese Person bereit ist zu bezahlen. Andere Variablen, die nicht monetär bewertet werden können, können eine Entscheidung ebenfalls beeinflussen, werden aber in den Arbeiten von Pigou nicht berücksichtigt. Außerdem hat Pigou festgestellt, dass eine Präferenz für die Befriedigung von unverzüglichen Wünschen besteht. Die Untersuchungen begründen, dass der Staat durch eigene regulatorische und steuerliche Instrumente die Prioritäten der Menschen beeinflussen kann.

Im Hinblick auf den Erhalt und den Schutz der Umwelt ergibt sich hieraus, dass der Mensch für seine unmittelbare Bedürfnisbefriedigung Ressourcen verbraucht, die aber langfristig für sein (Über-)Leben unverzichtbar sind. Natürliche Ressourcen sind in unterschiedlichem Maße erschöpfbar und es ist nicht immer ratsam, der unmittelbaren menschlichen Bedürfnisbefriedigung höhere Priorität einzuräumen als dem Erhalt der Natur. Somit lassen sich staatliche Eingriffe erklären, die den Schutz der Umwelt zum Ziel haben. Staatliche regulatorische Maßnahmen lassen sich somit rechtfertigen, um die Prioritäten zwischen dem Einzelnen und der Gesellschaft insgesamt festzulegen. Der Staat kann durch das Rechtssystem Eingriffe durchsetzen im Sinne einer allgemeinen Wohlfahrt (hier Umweltschutz) zu Lasten der Bedürfniserfüllung einzelner Menschen.

Aber auch andere Faktoren können gemäß Pigou's Theorie die Wohlfahrt beeinflussen. Beispielsweise kann ein Marktversagen durch Ungleichverteilung von Ressourcen Effekte auf das Produktivvermögen hervorbringen und somit die allgemeine Wohlfahrt beeinträchtigen.

Daher betrachten die Anhänger dieser Wohlfahrtstheorie eine staatliche Intervention als notwendig.

Diese staatliche Intervention kann auf verschiedene Weise erfolgen, beispielsweise durch die Einführung von Verwaltungsverordnungen, die Kontrolle der Preise für ein bestimmtes Gut oder auch durch die staatliche Überwachung des Wettbewerbs. Interessant für diese Arbeit ist eine Steuer, die neben der Steuererhebung ein weiteres Ziel - nämlich die Verhaltenssteuerung - verfolgt. Mit einer Pigou-Steuer wird eine schädigende Aktivität verteuert, um diese dadurch zu verringern. Sie basiert auf der Veränderung der Zufriedenheit des Menschen vor der Erhebung einer Steuer und der daraus folgenden Verpflichtung zur Zahlung.

Nach dieser Theorie werden sich die Menschen tendenziell für die Enthaltung einer Aktivität entscheiden und so die entsprechende Steuer vermeiden, wenn sie die Wahl dazu haben. So wird auf die Erfüllung einzelner Wünsche verzichtet und damit ein gemeinschaftliches Gut erhalten. Dies ist die Begründung einerseits für die Einrichtung einer Steuer auf Aktivitäten, die vermindert werden sollen, und andererseits für die Steuerbefreiung von Aktivitäten, für die Anreize geschaffen werden. So ist die Pigou-Steuer weltweit bekannt geworden. Für die Zwecke dieser Arbeit ist es jedoch wichtig, dieses Thema zu vertiefen und die spezifischen Merkmale dieser Steuer zu betrachten. Diese Eigenschaften werden im ersten Kapitel vorgestellt.

Die Möglichkeit, verschiedene Formen einer staatlichen Intervention mit der Besteuerung von Gütern zu kombinieren, ist eine wesentliche Eigenschaft der Pigou-Steuer. Diese muss also nicht als alleinige Maßnahme vom Staat eingeführt werden, um staatliche Ziele zu erreichen. Eine weitere Eigenschaft ist die Erfüllung von Rechtsnormen für das Eingreifen des Staates. Diese Anforderungen beziehen sich nicht nur auf die juristischen, sondern auch auf die wirtschaftlichen Voraussetzungen. Nur wenn die juristischen, wirtschaftlichen und steuerlichen Bedingungen erfüllt sind, spricht man von einer Pigou-Steuer.

Allerdings ist die Wohlfahrts-Theorie von Pigou zwar weit verbreitet, aber nicht unanfechtbar durch Kritiker. Die erste Kritik verweist auf die mangelnde Berücksichtigung der Steuerverwendung. Wie in dieser Arbeit erläutert ist die Berücksichtigung der Steuerverwendung von wesentlicher Bedeutung, um die Ergebnisse der entsprechenden Interventionen in die Wirtschaft nachzuprüfen. Außerdem kann diese Verwendung selber auch eine Interventionsform darstellen, wie im zweiten Kapitel gezeigt wird.

Des Weiteren bestimmt die Theorie von Pigou nicht, wann diese Steuer benutzt werden soll. Es gibt also keine Festlegung der Fälle, in denen solche Maßnahmen mit oder gegen andere Instrumente der staatlichen Intervention eingesetzt werden sollen. Es bestehen keine Zweifel, dass diese Steuer die Entscheidungen des Menschen beeinflussen kann. Die wichtige Frage ist vielmehr, wann der Staat eine Steuer mit diesen Eigenschaften einsetzen darf und wann nicht. Hierzu hat Pigou keine Angaben gemacht. Besonders im Bereich der Umwelt ist die Angemessenheit der Verwendung einer solchen Besteuerung zu prüfen. Diese Diskussion wird im zweiten Kapitel weiter entwickelt.

c) Zweites Kapitel

In diesem Kapitel wird zunächst auf die Unklarheit der Begriffe Pigou-Steuer und Umweltsteuer eingegangen. Diese Ausdrücke sind nicht juristisch präzise, obwohl sie sehr bekannt sind. Die oben genannten wirtschaftlichen Voraussetzungen werden daher im zweiten Kapitel erläutert, um eine juristische Beschreibung des Sachverhaltes zu erlauben. Die Vertiefung dieses Themas im juristischen Sinne ermöglicht nicht nur die Identifizierung eines Tatbestandes, der in verschiedenen Rechtssystemen analysiert werden kann, sondern erlaubt auch am Ende dieser Arbeit eine Untersuchung von konkreten Fallstudien.

Der erste Teil des zweitens Kapitels widmet sich zunächst der Studie steuerlicher Lenkungsnormen im Bereich Umwelt. In diesem Zusammenhang werden die fiskalischen und die außerfiskalischen Steuerzwecke vertieft. Eine Steuernorm kann sowohl einen fiskalischen als auch einen außerfiskalischen Zweck verfolgen. Einerseits sind die Steuern, die ausdrücklich einen außerfiskalischen Zweck haben, in der Lage, Steuereinnahmen zu erzielen. Andererseits ist die Minderung des privaten Vermögens durch die Zahlung von Steuern, die einen fiskalischen Zweck haben, ein Faktor, der viele Entscheidungen des Steuerzahlers beeinflussen kann. In jeder Steuer kann also ein bestimmter Zweck überwiegen, andere können daneben aber zusätzlich wirken.

Der Begriff „Zweck“ wird in dieser Studie verwendet, um das Ziel einer Steuernorm zu beschreiben - und zwar sowohl fiskalisch als auch außerfiskalisch. Demgegenüber wird der Begriff „Funktion“ verwendet, um die verschiedenen Rollen einer Steuernorm zu zeigen. Es gibt beispielweise die Ertrags-, Lenkungs- oder Vereinfachungsfunktion. So kann man behaupten, dass in einer steuerlichen Norm mit fiskalischem Zweck die Ertragsfunktion

vorherrscht und dass andere Funktionen wie Lenkung oder Vereinfachung bei einer steuerlichen Norm mit außerfiskalischem Zweck stärker vorhanden sind.

Wenn Funktionen im Vordergrund stehen, die nicht der Ertragsfunktion entsprechen, so spricht man hierbei von einem außerfiskalischen Ziel. Derartige Funktionen können ebenfalls unterschieden werden. Für diese Arbeit ist die Lenkungsfunktion besonders wichtig. Die Differenzierung verschiedener Funktionen von Steuern wurde von dem deutschen Rechtswissenschaftler Prof. Klaus Vogel entwickelt. Die Festlegung, dass die Lenkungsfunktion in der Norm vorkommt, war ein Vorschlag von Prof. Klaus Tipke. Diese deutsche Steuerrechtslehre wird in dem zweiten Kapitel der vorliegenden Arbeit weiter vertieft.

In diesem Zusammenhang wird untersucht, wie die Länder steuerliche Lenkungsnormen in verschiedenen Fällen einsetzen. Ein interessanter Fall zeigt genauer, in welcher Weise Lenkungsnormen auch eine politische Rolle spielen: der Spielautomaten-Fall. In Brasilien sind Spielautomaten verboten, weil sie zur Sucht führen können. Aber in Deutschland wurde, um die Nutzung der Spielautomaten einzuschränken, die Automaten- oder Spielsteuer eingeführt. Zwei unterschiedliche politische Lösungen also für dasselbe Problem.

Diese Möglichkeit der Anwendung der Lenkungsfunktion reflektiert daher die politische Entscheidung eines Staates, bestimmte Ziele zu erreichen. Die Berechenbarkeit dieser Maßnahme ist jedoch nicht so einfach feststellbar wie bei anderen Maßnahmen, die häufig auch in den juristischen Systemen anzutreffen sind, wie beispielsweise Verbote oder Verwaltungsverordnungen. Aus diesem Grund stellt sich die Frage, ob diese Normen mit Lenkungsfunktion angemessen sind für die Erhaltung der Umwelt oder ob in diesem Fall der Umweltschutz durch andere Maßnahmen besser zu gewährleisten ist.

Ein weiterer in dieser Arbeit betrachteter Faktor ist der Mangel an Systematisierung und Koordination im Bereich steuerlicher Lenkungsnormen. Erstens das Fehlen von Systematisierung innerhalb der Rechtsordnungen, die sehr oft steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich ohne Berücksichtigung anderer, bereits bestehender Maßnahmen feststellen. Zweitens der Mangel einer Systematik und Koordinierung zwischen verschiedenen juristischen Systemen, die jeweils separate Normen ohne Berücksichtigung von Maßnahmen anderer Länder festlegen.

Diese Vorgehensweise beeinflusst den Handelswettbewerb zwischen den Ländern, weil sie zu Wettbewerbsvorteilen von denjenigen Staaten und deren Unternehmen führen kann, die weniger oder keine steuerlichen Lenkungsnormen zugunsten des Umweltschutzes eingeführt

haben. Abgesehen davon kann der Umweltschutz auch durch isolierte Maßnahmen einzelner Länder an Wirkung verlieren aufgrund der oben beschriebenen Eigenschaften von Natur und Umwelt. Es muss daher eine größere Aufmerksamkeit auf die Ergebnisse und Auswirkungen der steuerlichen Lenkungsnormen gerichtet werden.

Es existieren zwei Formen staatlicher Interventionen durch steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich. Die erste Form basiert auf Pigou's Theorie und versucht, das Verhalten des Individuums durch die Erhebung oder Befreiung einer Steuer zu beeinflussen. Die zweite Form basiert auf der Zuteilung der Steuereinnahmen zu bestimmten Umweltzielen, die so gefördert werden können.

Entsprechend diesen Erläuterungen wird in der vorliegenden Arbeit festgelegt, dass eine steuerliche Lenkungsnorm im Umweltbereich jede steuerliche Norm ist, die eine umweltpolitische Orientierung enthält und die in der Lage ist, das Verhalten von Menschen zu beeinflussen, sei es durch die Erhebung oder Befreiung einer Steuer oder durch die Bestimmung der Steuereinnahmen zum Schutz der Umwelt. Dieser zweite Fall könnte in Brasilien mit den sogenannten Sonderbeiträgen eintreten, wenn die entsprechenden Steuereinnahmen ausdrücklich für den Umweltschutz vorgesehen sind.

Der zweite Teil dieses Kapitels widmet sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Zunächst wird dieses Prinzip unter Berücksichtigung der internationalen Rechtslehre betrachtet. Anschließend wird analysiert, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip auch bei steuerlichen Lenkungsnormen in Betracht gezogen werden kann. Für einen Teil der deutschen sowie der brasilianischen Rechtslehre ist es nicht möglich, dass solche Normen das Leistungsfähigkeitsprinzip beachten. Das Argument dafür ist unter anderem, dass der gewünschte Einfluss auf das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht ausgeübt werden kann, wenn keine Verletzung der Leistungsfähigkeit besteht.

In dieser Arbeit wird jedoch gezeigt, wie bedeutsam die Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch im Bereich der steuerlichen Lenkungsnormen ist. Besonders im Zusammenhang mit der Umwelt müssen die steuerlichen Lenkungsnormen das Leistungsfähigkeitsprinzip berücksichtigen. Der Grund dafür ist, dass die Einkommensreduzierung durch Steuererhebung dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit verwehren darf, wesentliche Aktivitäten zu realisieren. Wenn dies das verfolgte Ziel ist, so sollte die Regierung Verbote oder anderen Maßnahmen einführen und nicht eine steuerliche Belastung.

Zusätzlich muss die Leistungsfähigkeit in Zusammenhang mit anderen Steuern der entsprechenden Aktivität und nicht nur in Bezug auf die Lenkungsnormen berücksichtigt werden. Außerdem muss die Möglichkeit bestehen, die anvisierten Umweltschutzziele überhaupt zu erreichen. Die Lenkungsnormen sollten nicht zugelassen werden, wenn sie nicht in der Lage sind, die Ziele zu erreichen, für die sie erhoben werden. Falls dies doch geschieht, ist die Leistungsfähigkeit ebenfalls verletzt, da der Steuerzahler eine Einkommensminderung erfährt, ohne ein entsprechendes Ergebnis in Bezug auf die Umwelt zu erhalten. In Brasilien ist diesem Fall die Steuererhebung verfassungswidrig, da sie die Grundrechte des Steuerzahlers verletzt.

Mit anderen Worten: Wenn die Lenkungsnormen nicht in der Lage sind, das festgelegte Ziel zu erreichen, sollten sie nicht angewandt werden. Besonders im Umweltbereich können diese Normen das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar verletzen, wenn sie nur eine monetäre Verpflichtung darstellen, ohne ein entsprechendes messbares Ergebnis in der Umwelt zu garantieren. Gleichermaßen – allerdings mittelbar – wird gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen, wenn beispielweise eine Steuerbefreiung erteilt wird ohne messbaren Effekt auf die Umwelt und dies aber bei anderen Steuerzahlern zu Mehrbelastungen führt.

Eine solche Maßnahme schadet zusätzlich der Erreichung des Umweltschutzes angesichts der Möglichkeit, dass sich die Regierung nur auf das Argument der Einführung solcher Normen im Umweltschutzbereich beschränkt und entsprechende Reaktionen der Menschen erwartet, ohne dass die positiven Ergebnisse folgen. Wie bereits erwähnt ist es schwierig, die Wirksamkeit steuerlicher Lenkungsnormen im Voraus abzuschätzen. Somit gibt es ein Potenzial für Umweltschäden, wenn Maßnahmen nicht aktiv evaluiert werden, sondern man lediglich auf die unsicheren Ergebnisse einer Maßnahme hofft.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip soll daher hier nicht ignoriert werden, sei es aus der Sicht des Steuerpflichtigen oder aus der Sicht der Erhaltung der Natur als staatliches Ziel. Diese theoretischen Aspekte werden sowohl im dritten als auch im vierten Kapitel behandelt, um anschließend auf die steuerlichen Lenkungsnormen im Umweltbereich in Brasilien und in Deutschland einzugehen sowie einige Fallbeispiele zu analysieren.

d) Drittes Kapitel

Das dritte Kapitel beginnt mit Erläuterungen zum Thema Staatsinterventionen in der Wirtschaft, um die Rolle von steuerlichen Lenkungsnormen im Umweltbereich in Brasilien zu verdeutlichen. Es wird festgestellt, dass die Anreizfunktion zur staatlichen Regulierung der Wirtschaft verfassungsrechtlich in Brasilien ausdrücklich vorgesehen ist. Diese rechtliche Festlegung ermöglicht also die Integration von Lenkungsnormen in das juristische System Brasiliens.

Jede steuerliche Lenkungsnorm muss aber konform sein mit den brasilianischen Verfassungsgrundsätzen der Wirtschafts- und Finanzordnung sowie mit dem Wettbewerbsprinzip und dem sogenannte Umweltschutzprinzip. Daher müssen steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich die formalen und inhaltlichen Voraussetzungen des brasilianischen Grundgesetzes erfüllen. In dieser Arbeit wird argumentiert, dass in jedem Land zusätzlich Wirtschaftsfaktoren berücksichtigt werden müssen, da die Festlegung einer Lenkungsnorm und die nachfolgende Verwaltungs- oder Gerichtskontrolle über die juristischen Voraussetzungen nicht ausreichend sind.

Der Grund für diese Schlussfolgerung ist die Beobachtung, dass auch verfassungskonforme steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich oftmals nicht in der Lage sind, die gewünschten Ziele zu erreichen. Um effektiv umweltpolitische Ziele über menschliche Verhaltensänderungen zu erreichen, ist die Beachtung der Verfassungsmäßigkeit alleine nicht ausreichend. Die tatsächlich erreichten wirtschaftlichen Ergebnisse müssen ebenfalls in Betracht gezogen werden.

Diese Sichtweise hat die Analyse der Fallstudien in Brasilien mit geleitet. Zunächst wird eine Studie über alle bestehenden Abgabenarten in Brasilien durchgeführt. Dabei wird als erstes festgestellt, dass es in Brasilien nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs fünf verschiedene Arten von Abgaben gibt: Steuern, Gebühren, Verbesserungsbeiträge, Zwangsanleihen und Sonderbeiträge. Anschließend wird analysiert, inwieweit in diesen Fällen jeweils die entsprechenden Eigenschaften einer steuerlichen Lenkungsnorm im Umweltbereich gegeben sind.

Dabei wird festgestellt, dass die Variation eines Steuersatzes Verhaltensweisen beeinflussen kann, auch wenn diese Abgabenart zunächst fiskalischer Natur ist. Ebenso können Gebühren und deren Gegenleistungscharakter für das Ziel des Umweltschutzes in Brasilien genutzt werden. Außerdem wird die Lenkungsfunktion durch die Bestimmung der Einnahmen bei Verbesserungsbeiträgen, Zwangsanleihen und Sonderbeiträgen beschrieben.

Nach der Begründung, dass alle fünf Abgabenarten eine Lenkungsfunktion haben können, wird dieses Thema für den Umweltbereich vertieft. Dazu muss die Verankerung des Umweltschutzes in der brasilianischen Verfassung untersucht werden. Hierzu wird analysiert, dass dieses Thema in der Verfassung von 1988 mit deutlich mehr Details behandelt wird als dies in früheren Verfassungen erkennbar ist. Sehr viele neue Artikel beschäftigen sich in der Verfassung von 1988 mit dem Thema Umwelt. Es sind aber auch andere rechtliche Elemente enthalten, die die Umwelt direkt oder indirekt betreffen, beispielsweise Normen wie die Grundrechte und deren Auslegung, wonach die Umwelt ebenfalls berücksichtigt werden muss.

In diesem Sinne wird der Erhalt der Umwelt für die Erreichung der vorhandenen Verfassungsziele als notwendig betrachtet. Beispielsweise kann die „Schaffung einer freien Gesellschaft“ nur erfolgreich sein, wenn zusätzlich zu anderen politischen Maßnahmen auch die Umwelt geschützt wird. Ebenso gibt es nur dann eine „nationale Entwicklung“, wenn diese die Erhaltung der Umwelt umfasst, ansonsten werden die negativen Auswirkungen dieser Entwicklung die Natur beeinträchtigen und früher oder später den Anstieg oder die Aufrechterhaltung einer nationalen Entwicklung verhindern.

Als Grund hierfür wird angesehen, dass Umwelt und Natur für das menschliche Leben wesentlich sind. In diesem Sinne wird die Bedeutung der Umwelt in dem juristischen System Brasiliens analysiert, insbesondere die Relevanz von Umweltaspekten in der Verfassungsliste der Grundrechte und Garantien. Außerdem wird erläutert, dass es in Brasilien die Möglichkeit der Beteiligung der Bürger an dem Schutz der Umwelt durch die sogenannte Popularklage gibt. Andere wichtige Verfassungsnormen bestimmen die Kompetenzverteilung im Umweltbereich und die Behandlung dieses Themas im Rahmen der wirtschaftlichen Entwicklung.

Weiterhin wird in der vorliegenden Arbeit der Artikel 225 der brasilianischen Verfassung näher untersucht, der die staatliche Schutzpflicht festlegt. In diesem Artikel ist das Recht des Einzelnen auf ein ökologisches Gleichgewicht beschrieben und es wird der Bedarf nach staatlichen Schutzmaßnahmen im Umweltbereich betont. Dies entspricht – wie im ersten Kapitel gezeigt - dem Argument Pigou's zugunsten von Staatsinterventionen in die Wirtschaft eines Landes.

Anschließend werden die brasilianischen Grundsätze in Bezug auf das Umweltrecht behandelt. Dabei kann ein Einfluss des deutschen Rechtssystems besonders in Bezug auf das Vorsorgeprinzip beobachtet werden. Außerdem wird die Rechtsnatur der Umwelt analysiert, die in Brasilien als ein Allgemeingut zur gemeinsamen Nutzung gekennzeichnet ist. Diese

Eigenschaft untersagt in Brasilien die Übernahme von Natur und Umwelt sowohl durch private Personen als auch durch die öffentliche Hand.

Am Ende des dritten Kapitels wird für Brasilien die Vereinbarkeit des Konzepts der steuerlichen Lenkungsnormen im Umweltbereich gemäß den Ausführungen im zweiten Kapitel festgestellt, wodurch eine weitere Untersuchung von Fallbeispielen am Ende der Arbeit möglich wird. Für das Vergleichsverfahren mit Deutschland ist es aber notwendig, zunächst das deutsche juristische System und seine Rechtsgrundlagen in Bezug auf steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich zu analysieren. Dies erfolgt im vierten Kapitel.

e) Viertes Kapitel

Um die Bedingungen steuerlicher Lenkungsnormen im deutschen Rechtssystem zu untersuchen, wird zunächst der geschichtliche Kontext des Konstitutionalismus in Deutschland betrachtet. Dadurch ist erkennbar, wie sich der Verfassungsprozess in der Bundesrepublik Deutschland entwickelt hat, insbesondere welche Verfassungen dem aktuellen Grundgesetz vorausgegangen sind.

Erst mit der Verfassung des Königreichs Bayern von 1808 kann man von einer Verfassung auf dem Gebiet des heutigen Deutschlands sprechen. Zuvor gab es nur bestimmte Arten von Vertragstexten, wie beispielweise die Magna Charta von 1215 aus England. Erst nach dem deutsch-französischen Krieg kam es im Jahr 1871 zur Gründung eines deutschen Nationalstaats. So wurde die Verfassung des Deutschen Reiches von 1871 erlassen, die nach dem ersten Weltkrieg 1919 durch die Weimarer Verfassung ersetzt wurde. Die nach dem zweiten Weltkrieg 1949 gegründete Bundesrepublik Deutschland verabschiedete das Grundgesetz, das bis heute gilt.

Das Grundgesetz von 1949 wurde als vorläufiger Text bis zur gewünschten Wiedervereinigung verfasst, diese wurde erst im Jahr 1990 erreicht und der Name wurde danach nicht geändert. Das Grundgesetz hat trotz des vorläufigen Charakters die Eigenschaften einer Verfassung, welche im Weiteren untersucht werden. Bei einem ersten Vergleich des deutschen Grundgesetzes und der brasilianischen Verfassung wird die Präzision des deutschen Grundgesetzes festgestellt.

Es werden Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen den beiden Verfassungen aufgeführt. Wie bei der brasilianischen Verfassung so beginnt auch das Grundgesetz mit den Grundrechten, danach folgen Kapitel zu politischen Institutionen und zur Kompetenzverteilung. Für die Vergleichsstudie dieser Arbeit ist insbesondere das Kapitel X über das Finanzwesen der Bundesrepublik Deutschland wesentlich.

Es ist wichtig, für die Zwecke der vergleichenden Studie die Rolle der Europäischen Union in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, insbesondere im Gesetzgebungsprozess. Faktoren wie der Ausschuss des Bundestages für Angelegenheiten der Europäischen Union finden sich natürlich nicht im politischen und rechtlichen System Brasiliens, sie müssen aber als Teil des deutschen Gesetzgebungsprozesses in Betracht gezogen werden. Wesentlich für diese Arbeit sind daher auch die EU-Richtlinien im Umweltbereich, diese werden auch bei den Fallstudien berücksichtigt.

Das im Grundgesetz in Kapitel X beschriebene Finanzwesen bezieht sich auf die nationale Steuer- und Finanzgesetzgebung. In diesem Kapitel werden nicht nur steuerliche Bestimmungen wie in der brasilianischen Verfassung beschrieben, sondern auch andere Sachverhalte wie beispielsweise der staatliche Haushalt spielen eine wichtige Rolle in dem deutschen Grundgesetz.

Aber auch wenn es in der deutschen Verfassung ein Kapitel nur für das Finanzwesen gibt, so sind die steuerlichen Angelegenheiten nicht so detailliert beschrieben wie in der brasilianischen Verfassung. Viele Themen und Prinzipien des Steuerrechts, wie das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst, die in Brasilien in der Verfassung zu finden sind, werden in Deutschland von Rechtslehre und Rechtsprechung entwickelt. Deswegen werden diese Elemente auch in dieser Vergleichsstudie berücksichtigt. Beide Systeme, trotz ihrer speziellen Eigenschaften, unterliegen Kritik und stetigen Forderungen nach einer Steuerreform.

Einige Bestimmungen des Grundgesetzes müssen noch weitergehend untersucht und mit der deutschen Rechtslehre und Rechtsprechung in Verbindung gebracht werden, wie beispielsweise die Kompetenzverteilung für die Festlegung von Abgaben. Anders als in Brasilien, wo die Kompetenzverteilung in diesem Bereich durch die Verfassung bestimmt ist, erläutert das Grundgesetz in Deutschland nur die Kompetenzen für die Steuergesetzgebung. Die Zuständigkeiten für alle anderen Abgaben sind in zusätzlichen Gesetzen zu finden.

In Bezug auf die Rolle der EU im Gesetzgebungsprozess ist zu beachten, dass es keine Möglichkeit gibt, wonach die EU neue Steuern oder neue Finanzierungsmittel erschafft. Die

Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union im Bereich Steuern beschränkt sich auf ein gemeinsames Zollsystem und auf die Harmonisierung der indirekten Steuern. Im Bereich der Umwelt gibt es jedoch bereits entsprechende EU-Richtlinien, die beachtet werden müssen. Bei den Fallstudien der vorliegenden Arbeit wird dies in Betracht gezogen.

Insbesondere im Hinblick auf die steuerlichen Lenkungsnormen wird nachgewiesen, dass es hierzu keine Verfassungsbestimmungen in Deutschland gibt. Dieses Instrument besteht aus einer Weiterentwicklung der Rechtslehre und der Rechtsprechung zu dem Thema. Die Diskussion hat ursprünglich mit der Frage nach der Verwendung der Steuern für andere Ziele als die Steuereinnahmen angefangen. Diese Diskussion betraf ursprünglich nur die Abgabenart Steuern, wurde aber später auch auf andere Abgabenarten ausgeweitet. Zusammen mit der Rechtsprechung wurde die Frage nach steuerlichen Lenkungsnormen in Deutschland durch die Gesetzgebung erweitert. Heute sind die Beiträge der deutschen Rechtslehre weltweit hoch angesehen, unter anderem auch in Brasilien.

Die Untersuchungen des deutschen Rechtssystems zeigen, dass steuerliche Lenkungsnormen in Deutschland möglich sind, auch wenn diese nicht direkt in der Verfassung vorgesehen sind. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat jedoch Bedingungen für dieses Instrument bestimmt. Angesichts der Kompetenzverteilung ist beispielweise eine entsprechende Sachkompetenz nicht nötig. Die einzige Voraussetzung ist, dass die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft.

Eine weitere Voraussetzung, die bei der deutschen Rechtsprechung eingeführt ist, besteht in der Pflicht des Gesetzgebers, die Maßnahme einer steuerlichen Lenkungsnorm klar und unmissverständlich zum Ausdruck zu bringen. Es muss also klar erläutert werden, dass der Staat durch die Einrichtung dieser Normen versucht, bestimmte Ziele zu erreichen, und dass die Steuerpflichtigen ihr Verhalten danach entscheiden können. Außerdem sind Lenkungsnormen nicht erlaubt, wenn sie Vorgaben zu Sachverhalten machen, die durch das Ordnungsrecht schon geregelt sind.

Die Lenkungsnormen können Grundrechte berühren. In diesem Fall werden diese Normen nur erlaubt, wenn sie tatsächlich die Ergebnisse erreichen können. In diesem Bereich hat die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auch festgestellt, dass diese Steuern Werkzeuge sind, um in den Eigentumsbereich des Bürgers hineinzuwirken und dort bestimmte wirtschaftspolitisch erwünschte Reaktionen auszulösen. Die Ergebnisse dieser Intervention durch Lenkungsnormen müssen aber keinen direkten Nutzen für den Steuerzahler bedeuten.

Mit der Erfüllung dieser Voraussetzungen sind die steuerlichen Lenkungsnormen finanzverfassungsrechtlich zulässig. Nach der Analyse dieser Anforderungen ist der Einsatz dieser Normen im Umweltbereich in Deutschland zulässig. Es muss aber noch im Weiteren das Umweltrecht in Deutschland untersucht werden, und zwar sowohl aus der Sicht des deutschen juristischen Systems als auch aus der Sicht der Europäischen Union.

Es wird erläutert, dass es einen direkten Verweis auf die Umwelt in dem deutschen Grundgesetz gibt, sei es bei der Bestimmung der Sorgfaltspflicht des Staates in diesem Bereich, sei es bei der Kompetenzverteilung. Beispielhaft wird festgestellt, dass die Länder der Bundesrepublik Deutschland die konkurrierende Gesetzgebung für den Naturschutz und die Landschaftspflege haben. Es ist zudem ein Teil der vorliegenden Arbeit speziellen Grundsätzen des deutschen Rechts gewidmet, wie dem Vorsorgeprinzip, dem Verursacherprinzip, dem Gemeinlastprinzip und dem Kooperationsprinzip. Der Einfluss des deutschen Rechts auf das brasilianische System wird insbesondere im Hinblick auf das Vorsorgeprinzip untersucht.

Solche Einflüsse werden in der vorliegenden Arbeit positiv bewertet angesichts der Ergebnisse im Umweltschutzbereich in Deutschland. Deswegen werden die Instrumente der deutschen Rechtsordnung zur Erhaltung der Umwelt weiter analysiert. Hierzu gehören die Umweltplanung, die in dem Gesetz über Naturschutz und Landschaftspflege steht, sowie weitere Gebote, Verbote, Verwaltungsmaßnahmen wie beispielweise Anzeigepflichten, Anmeldepflichten und Erlaubnisvorbehalte sowie Zertifikate als Nutzungsrechte von Umweltressourcen.

Abschließend wird bemerkt, dass steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich sowohl in Brasilien als auch in Deutschland erlaubt sind. Auf dieser Grundlage werden die Fallbeispiele im fünften Kapitel untersucht. Dabei werden Lenkungsnormen und deren Anreizstruktur bei der Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energiequellen betrachtet.

Die deutsche Erfahrung in diesem Bereich wird zunächst zur Prüfung vorgelegt. Anschließend wird die brasilianische Lösung als Komparativstudie vorgestellt. Die oben dargestellten theoretischen wirtschaftlichen und juristischen Grundlagen werden für die Überprüfung der Angemessenheit in dem jeweiligen Rechtssystem und mit dem Ziel der Erhaltung der Umwelt verwendet. Am Ende werden die allgemeinen Schlussfolgerungen präsentiert.

Dieser Abschnitt über konkrete steuerliche Lenkungsnormen im Umweltbereich beginnt mit einer Beobachtung geographischer Aspekte, die hierfür bedeutsam sind. Das Thema Umweltschutz kann nicht von den natürlichen Bedingungen des jeweiligen Landes getrennt werden. Deswegen sind die entsprechenden Unterschiede zwischen Deutschland und Brasilien zu berücksichtigen sowie die Frage, wie die natürlichen Faktoren die erneuerbaren Energiequellen dieser Länder beeinflussen.

Im Weiteren werden die oben präsentierten juristischen Eigenschaften der deutschen Rechtsordnung in Betracht gezogen. Zusätzlich zu den Verfassungsbestimmungen wird das Gesetz für den Vorrang erneuerbarer Energien sowie das Ziel der nachhaltigen Entwicklung der Energieversorgung untersucht. Außerdem werden die konkreten Ziele für die Energieerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen betrachtet, die in der entsprechenden EU-Richtlinie festgelegt sind.

Das Gesetz für den Vorrang erneuerbarer Energien bringt einen wichtigen Anreiz zu deren Verbreitung in Deutschland, und zwar die Garantie einer festen Vergütung für zwanzig Kalenderjahre für Strom aus regenerativen Quellen. Dieses Instrument wird eingesetzt, um die Ziele der steuerlichen Lenkungsnormen im Umweltbereich zu erreichen und muss daher unter Berücksichtigung der beobachteten Ergebnisse seit dem Inkrafttreten in Deutschland untersucht werden.

Ein weiteres Instrument der deutschen Rechtsordnung ist die sogenannte Stromsteuer, die speziell mit dem Ziel der Erhaltung der Umwelt eingeführt wurde. Diese Steuer entsteht bei Entnahme von Strom durch den Letztverbraucher im Steuergebiet oder zum Selbstverbrauch aus dem Versorgungsnetz. Strom aus erneuerbaren Energieträgern ist von dieser Steuer befreit, wenn dieser aus einem ausschließlich von erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz entnommen wird.

Gemäß den Eigenschaften von steuerlichen Lenkungsnormen, die in dieser Arbeit entwickelt wurden, kann man feststellen, dass die Normen dieses Gesetzes, die diese Steuerbefreiung bestimmen, alle Voraussetzungen erfüllen. Sie bestehen in dem ausdrücklichen Versuch, den Erwerb von Strom aus erneuerbaren Energiequellen durch Preisdifferenzierung zu erreichen. Die Stromsteuer gehört daher zu den steuerlichen Lenkungsnormen im Umweltbereich und wird in dieser Arbeit weiter untersucht.

Trotz des scheinbaren Potenzials dieser Maßnahme für den Umweltschutz wird festgestellt, dass das Ziel dieser Norm nur schwierig erreichbar ist. Eine Voraussetzung des Stromsteuergesetzes für die Steuerbefreiung besteht darin, dass der Strom aus einem Netz entnommen wird, das ausschließlich aus erneuerbaren Energieträgern gespeist wird. Diese Bedingung ist aber unrealistisch, nicht nur weil das Netz selber andere Energiequellen für den Eigenbetrieb nutzen muss, sondern auch, weil einige erneuerbare Energiequellen wie beispielweise Sonnenenergie nicht das ganze Jahr über in Deutschland zur Verfügung stehen.

Zu diesem Mangel an Durchführbarkeit kommen noch weitere widersprüchliche Anreize dieses Gesetzes für das Ziel des Umweltschutzes hinzu. In dem Stromsteuergesetz wurden nämlich Ausnahmen eingeführt wie der Erlass, die Erstattung oder die Vergütung der Steuer für bestimmte industrielle Prozesse und Verfahren. Solche Prozesse bestehen teilweise aus sehr umweltschädlichen Produkten oder Verfahren wie beispielweise der Herstellung von keramischen Erzeugnissen, von Erzeugnissen aus Beton, Zement oder Waren aus Kohlenstoffen. Auch die Herstellung von pulvermetallurgischen Erzeugnissen zählt hierzu.

Die Befreiung solcher industriellen Prozesse und Verfahren von der Stromsteuer erscheint einfacher als die individuelle Steuerbefreiung beim Erwerb von Strom aus erneuerbaren Energiequellen. Daher zeigt nicht nur die unrealistische Umsetzung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Strom aus erneuerbaren Energiequellen, dass diese Maßnahme ungeeignet ist für das Ziel eines wirkungsvollen Umweltschutzes. Auch die zusätzlichen Normen zu Ausnahmeregelungen des Gesetzes legen nahe, dass umweltschädliche Aktivitäten aus wirtschaftlichen Gründen weiterhin unterstützt werden.

Diese Fallstudie für Deutschland zeigt, dass es keine Korrelation gibt zwischen dem Anstieg der Stromproduktion aus erneuerbaren Energiequellen und der gewählten steuerlichen Lenkungsnorm im Umweltbereich. Im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen haben andere Maßnahmen wie die Vergütungsregelung aus dem Gesetz für den Vorrang erneuerbarer Energien mehr Erfolg gehabt.

Da die steuerlichen Lenkungsnormen des Stromsteuergesetzes nicht neutral sind und direkt oder indirekt das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen, sollten sie angesichts der schwierigen Messbarkeit von positiven Ergebnissen für die Umwelt eventuell revidiert werden. Diese Maßnahme erscheint unangemessen für das angestrebte Ziel, daher sollten andere gesetzliche Regelungen eingesetzt und deren Ergebnisse wiederum beobachtet werden.

Der zweite Teil des fünften Kapitels wird der Analyse ähnlicher Normen in Brasilien gewidmet. Dazu werden auch wirtschaftliche, rechtliche und geographische Aspekte beschrieben und untersucht. Es wird festgestellt, dass der Größenunterschied zwischen den Gebieten beider Länder und die Vielfalt der Landschaften und Biotope in Brasilien größere Möglichkeiten für erneuerbare Energiequellen bieten als in Deutschland.

Auf diese Weise - und vor allem angesichts der Bedeutung der Wasserkraft in Brasilien - kann man generell beobachten, dass der Prozentsatz von Strom aus erneuerbaren Energiequellen in Brasilien höher ist als in Deutschland. Allerdings wird die Energiequelle Wind, die auch in Brasilien ein großes geographisches Potenzial hat, proportional mehr in Deutschland verwendet. Deswegen ist der Vergleich zwischen den Instrumenten beider Länder sinnvoll. Die vorgestellten steuerlichen Lösungen und deren Ergebnisse werden untersucht, um trotz der Unterschiede das Erreichen des gemeinsamen Ziels zu erleichtern.

Die rechtlichen Aspekte der Besteuerung von Strom in Brasilien werden vorgestellt, einschließlich einer Diskussion über die Rechtsnatur von Strom. Danach werden die verfassungsrechtlichen Bestimmungen in Bezug auf Strom beschrieben, insbesondere die Rolle des Staates bei der Stromerzeugung sowie die Kompetenzverteilung in diesem Bereich.

Anschließend werden die verfassungsrechtlichen und gesetzlichen Eigenschaften der „ICMS“, einer Warenverkehrs- und Dienstleistungssteuer, vertieft. So wie die Stromsteuer in Deutschland wird die „ICMS“ heutzutage in Brasilien angewendet in dem Bestreben, Energie aus erneuerbaren Quellen zu fördern. Es handelt sich um eine bundesstaatliche Steuer, die durch eine nationale gesetzliche Gestaltung auch Lenkungsnormen enthalten kann.

Die „ICMS“ ist in allen brasilianischen Bundesstaaten eingeführt worden. Seit den 90er Jahren besteht aber die Möglichkeit einer Steuerbefreiung von „ICMS“ beim Kauf von Anlagen für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quellen. Dies stellt also einen Fall von steuerlichen Lenkungsnormen in Brasilien dar, der im Rahmen dieser Arbeit untersucht wird. Eine Analyse dieser Rechtsnorm in nur einem brasilianischen Staat würde nicht ausreichen, um die Wirksamkeit dieser Maßnahme in Brasilien zu beurteilen. Daher wurden diese Lenkungsnorm und deren Ergebnisse für alle Staaten des Nordostens Brasiliens, wo Windenergie geographisch zur Stromerzeugung geeignet ist, in der folgenden Tabelle zusammengefasst und analysiert:

Bundesstaat	Steuerbefreiung von „ICMS“ auf den Kauf von Anlagen für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quellen	Jährlich durchschnittlicher Wind ¹	Installierte Kapazität der Windenergie ²
Alagoas	Ja (Dekret 35.245)	3,5 bis 6 m/s	0
Bahia	Ja (Dekret 13.780)	3,5 bis 6 m/s (6 bis 9 m/s in der Mittelgebirgen)	101MW
Ceará	Ja (Dekret 24.761)	6 bis 9 m/s	590MW
Maranhão	Ja (Dekret 19.714)	6 bis 9 m/s	0
Paraíba	Ja (Dekret 18.930)	3,5 bis 6 m/s	69MW
Pernambuco	Ja (Dekret 14.876)	3,5 bis 6 m/s	25MW
Piauí	Ja (Dekret 13.500)	6 bis 9 m/s	18MW
Rio Grande do Norte	Ja (Dekret 13.640)	6 bis 9 m/s	375MW
Sergipe	Ja (Dekret 21.400)	3,5 bis 6 m/s	35MW

¹ Daten: Centro de Referência para Energia Solar e Eólica Sérgio de Salvo Brito – CRESESB.

² Daten: Empresa de Pesquisa Energética – EPE.

Tabelle: Ergebnisse der Steuerbefreiung von „ICMS“ auf den Kauf von Anlagen für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quelle in Nordosten Brasiliens. Quelle: eigene Gestaltung.

Man kann zunächst sehen, dass alle nordöstlichen Bundesstaaten die Steuerbefreiung von „ICMS“ auf den Kauf von Anlagen für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quellen durch eigene Dekrete eingeführt haben. Es kann auch festgestellt werden, dass der Bundesstaat mit der größten installierten Kapazität von Windkraftanlagen sich in der Gruppe mit den höchsten Windgeschwindigkeiten befindet.

Weiterhin ist ersichtlich, dass zwei Staaten, Alagoas und Maranhão, keine Windkraftanlagen installiert haben, obwohl dort diese Steuerbefreiung ebenfalls festgelegt wurde. In diesem Zusammenhang fällt auch auf, dass Maranhão in einem Gebiet mit hohem Windaufkommen liegt. Aber trotz der steuerlichen Lenkungsnormen wurden keine positiven Ergebnisse bezüglich der Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quellen erzielt.

Die Tabelle zeigt auch, dass es verschiedene Staaten gibt mit gleichen durchschnittlichen Windkapazitäten pro Jahr. Beispielweise Paraíba, Pernambuco und Sergipe, wo der Wind nur mittleres Potenzial besitzt und Rio Grande do Norte, Ceará und Piauí, die einen erheblichen Unterschied in Bezug auf die installierte Kapazität der Windenergie aufweisen. Es kann also auch hier geschlossen werden, dass durch die bloße Einführung von steuerlichen Normen nicht notwendigerweise das gewünschte Ergebnis für die Umwelt erreicht wird.

g) Schlussfolgerungen

Die Fallbeispiele von steuerlichen Lenkungsnormen im Umweltbereich haben das Ziel, mit dem sie in Deutschland und in Brasilien eingeführt wurden, im Wesentlichen nicht erreicht. In Deutschland ist die Steuerbefreiung für Strom aus erneuerbaren Energien von unrealistischen Voraussetzungen geprägt und durch Erlass, Erstattung oder Vergütung dieser Steuer für energieintensive Prozesse und Verfahren in ihrem Anwendungsbereich stark eingeschränkt. In der deutschen Rechtsordnung sind andere Maßnahmen - wie die Vergütungsgarantie für Strom aus erneuerbaren Energien - für das Umweltschutzziel wirksamer.

Anders als in Deutschland wurden in Brasilien steuerliche Lenkungsnormen zu bestehenden Gesetzen festgelegt. Die Einrichtung solchen Normen vor mehr als fünfzehn Jahren in einigen brasilianischen Bundesstaaten war bis heute nicht ausreichend, um die Versorgung mit Windenergie allgemein auszubauen, auch wenn einige Staaten in Regionen liegen, die sich hervorragend eignen. In beiden Fällen könnte gefolgert werden, dass die Staaten zu weitreichenderen Maßnahmen greifen sollten.

Die untersuchten steuerlichen Lenkungsnormen im Umweltbereich haben relativ geringe messbare Erfolge im Vergleich zu anderen Möglichkeiten gezeigt. Der Grund dafür könnte sein, dass diese Normen von den Präferenzen der Privatpersonen abhängig sind und sich so aus der Verwirklichung privater Interessen ergeben. Wer das Erreichen dieser Ziele durch derartige Normen erwartet, geht davon aus, dass das allgemeine Gut Umwelt ebenfalls marktwirtschaftlichen Entscheidungen unterliegt. Dies reicht möglicherweise nicht aus, macht Natur und Umwelt verwundbar und schwankungsanfällig und gefährdet die Leistungsfähigkeit.

Der Grund dafür ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip wie hier diskutiert unverzichtbar ist für die Analyse steuerlicher Lenkungsnormen. Da die vorgegebenen Ziele nicht erreicht werden, bedeutet die steuerliche Norm eine ungerechtfertigte Veränderung der Leistungsfähigkeit der Steuerzahler, und sollte deswegen vermieden werden. Mit anderen Worten: Es sollten die steuerliche Rechtsordnung und deren Prinzipien nicht durch eine Maßnahme verändert werden, die trotz ehrbarer Bestrebungen nicht angemessen ist.

Sonst könnte beispielsweise die widersprüchliche Situation erreicht werden, dass Steuerzahler gesetzlich geregelte Aktivitäten ausführen, dabei eine Steuer für den Umweltschutz bezahlen müssen, gleichzeitig aber angesichts der Unangemessenheit dieser

Maßnahme der gewünschte Umwelteffekt nicht eintritt und somit zwei negative Effekte zu tragen sind: die Steuer und eine weitere Verschlechterung der Umwelt. Es gibt in solchen Situationen gleichzeitig die Weiterführung ungewünschter Prozesse und Verfahren und die Verletzung der Leistungsfähigkeit.

Auf diese Weise wird in dieser Arbeit die Priorisierung anderer Instrumente für den Umweltschutz favorisiert. Es heißt nicht, dass Lenkungsnormen im Allgemeinen keine Effekte erreichen können. Wie in den Fallbeispielen veranschaulicht wurde, führt die Unsicherheit dieser Maßnahme dazu, dass die steuerlichen Lenkungsnormen als ungeeignet für den Umweltschutz erscheinen. Außerdem ist die ungerechtfertigte Nutzung von Steuereinnahmen aus diesen Lenkungsnormen zu betonen, wenn beispielsweise die für den Umweltschutz gewonnenen Steuereinnahmen für die Sozialversicherung verwendet werden.

Alle diese Argumente bekräftigen die Unangemessenheit des Instrumentes Lenkungsnorm für den Bereich Umwelt. Es wird argumentiert, dass die erkennbaren Naturveränderungen möglicherweise einen anderen direkteren Staatseingriff erfordern, mit breiter und zuverlässiger Kontrolle der Ergebnisse, an Stelle des Einsatzes relativ unberechenbarer Anreizsysteme für Privatpersonen nach marktwirtschaftlichen Prinzipien. In diesem Zusammenhang erscheint auch eine Koordination zwischen den Ländern als sinnvoll.

Abschließend werden die Vermeidung steuerlicher Lenkungsnormen im Umweltbereich sowie die Verbreitung von Wirksamkeitsanalysen vorhandener Normen vertreten sowie der Ersatz unangemessener Normen durch andere Instrumente. Die Lenkungsnormen, die als Fallbeispiele in dieser Arbeit untersucht wurden, und die die geforderten Ziele nicht erreichen können, sollten unmittelbar ausgewechselt werden. Dazu können nicht nur die vorhandenen Maßnahmen der jeweiligen Rechtsordnung eingesetzt werden, sondern auch neue Methoden, die durch internationalen Erfahrungsaustausch in diesem Bereich aufgenommen werden können. So besteht die Möglichkeit, gemeinsame und wirkungsvolle Aktionen der Staaten für die Umwelt umzusetzen.

Isabel Arruda Matheos de Lima, geboren 1985 in Recife, Brasilien, ist Rechtsanwältin aus Brasilien. Sie studierte von 2003 bis 2008 Rechtswissenschaften an der Bundesuniversität von Pernambuco (UFPE), mit einem zweisemestrigen Aufenthalt an der Universität Trier, Deutschland. Den Master of Science in Rechtswissenschaften schloss sie 2010 mit Schwerpunkten im Steuerrecht an der UFPE ab, an der sie außerdem zwei Jahre als Dozentin für Finanz- und Steuerrecht tätig war. Ihre Masterarbeit „Análise Econômica da CIDE-Combustível“ wurde 2011 von der UFPE prämiert und als Buch veröffentlicht. Von 2011 bis 2014 war sie im Rahmen eines binationalen Promotionsverfahrens Doktorandin an den Universitäten Pernambuco und Köln mit Stipendien des Deutschen Akademischen Austauschdienstes sowie der brasilianischen Forschungsförderungseinrichtung CAPES. Sie wurde betreut von den Professoren Dr. Marcos Nóbrega und Dr. Johanna Hey. Isabel Matheos hat verschiedene Artikel über inter- sowie nationales Steuerrecht u.a. in Fachzeitschriften veröffentlicht und diverse Vorträge gehalten.