

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E ENERGÍAS RENOVÁVEIS

Paulo Caliendo . Denise Lucena Cavalcante (Orgs.)



A presente obra pretende aprofundar os estudos sobre a relevante e atual questão da “Tributação das Energias Renováveis”. Trata-se de um tema cada vez mais relevante, especialmente em face das exigências de um desenvolvimento sustentável. Para cumprir com este objetivo, primeiramente buscar-se-á evidenciar as normas constitucionais que fundamentam a sustentabilidade e que orientam o sistema constitucional tributário, no sentido de utilizar a extrafiscalidade como vetor que transcende a finalidade meramente arrecadatória. A segunda parte da obra é dedicada aos diversos setores que podem ser estimulados ou induzidos corretamente pela revisão da legislação tributária. No âmbito desse projeto de pesquisas, foram realizados três workshops em 2016 sobre a temática da Tributação da Energia Eólica, Solar, Ondas e Biomassa, nas cidades de Fortaleza (fev.), Porto Alegre (jun.) e Teresina (nov.). Igualmente foi formada uma Rede de Pesquisa sobre a Tributação das Energias Renováveis, com a participação de professores de diversos Programas de Pós-Graduação no país: Paulo Prof. Dr. Caliendo e Prof. Dr. Juarez Freitas (PPGD-PUCRS); Profa. Dra. Denise Lucena (PPGD-UFC); Prof. Dr. Carlos Leonetti (PPGD-UFSC) e Prof. Dr. Oksandro Gonçalves (PPGD-PUCPR). A rede conta com a participação do Prof. Dr. Daniel Yacolca, da Universidad Mayor de San Marco, no Perú.

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL



Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico

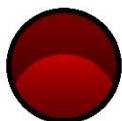


Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário



editora fi
www.editorafi.org

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E ENERGIAS RENOVÁVEIS



Comitê editorial da
Série
Ciências Jurídicas & Sociais

Liane Tabarelli, PUCRS, Brasil

Marcia Andrea Bühring . PUCRS, Brasil

Orci Paulino Bretanha Teixeira, Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul

Voltaire de Lima Moraes, PUCRS, Brasil

Thadeu Weber, PUCRS, Brasil.

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E ENERGIAS RENOVÁVEIS

Paulo Caliendo
Denise Lucena Cavalcante
(Orgs.)

φ editora fi

Direção editorial: Liane Tabarelli
Marcia Andrea Bühring
Orci Paulino Bretanha Teixeira
Voltaire de Lima Moraes

Diagramação e capa: Lucas Fontella Margoni
Arte de capa: @themandesigns

A regra ortográfica usada foi prerrogativa de cada autor.



Todos os livros publicados pela
Editora Fi estão sob os direitos da
Creative Commons 4.0

https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR

Série Ciências Jurídicas & Sociais - 16

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.).

Tributação ambiental e energias renováveis. [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo;
Denise Lucena Cavalcante (Orgs.) -- Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2016.
430 p.

ISBN - 978-85-5696-099-3

Disponível em: <http://www.editorafi.org>

1. Direito tributario. 2. Direito Ambiental. 3. Direito Socioambiental. 4. Energias renováveis. 5. Estado. I. Título. II. Série.

CDD-340

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito 340

APRESENTAÇÃO

A presente obra pretende aprofundar os estudos sobre a relevante e atual questão da “*Tributação das Energias Renováveis*”. Trata-se de um tema cada vez mais relevante, especialmente em face das exigências de um desenvolvimento sustentável. Para cumprir com este objetivo, primeiramente buscar-se-á evidenciar as normas constitucionais que fundamentam a sustentabilidade e que orientam o sistema constitucional tributário, no sentido de utilizar a extrafiscalidade como vetor que transcende a finalidade meramente arrecadatória. A segunda parte da obra é dedicada aos diversos setores que podem ser estimulados ou induzidos corretamente pela revisão da legislação tributária.

A presente obra foi financiada com recursos do CNPQ, como resultado do Resultado do julgamento n. 442159/2015-3, da Chamada MCTI/CNPq Nº 09/2015, para Auxílio Promoção de Eventos Científicos, Tecnológicos e/ou de Inovação (Arc: Linha 1 - eventos nacionais ou internacionais tradicionais da área com abrangência nacional ou internacional).

No âmbito desse projeto de pesquisas, foram realizados três workshops em 2016 sobre a temática da Tributação da Energia Eólica, Solar, Ondas e Biomassa, nas cidades de Fortaleza (fev.), Porto Alegre (jun.) e Teresina (nov.). Igualmente foi formada uma Rede de Pesquisa sobre a Tributação das Energias Renováveis, com a participação de professores de diversos Programas de Pós-Graduação no país: Prof. Dr. Paulo Caliendo e Prof. Dr. Juarez Freitas (PPGD-PUCRS); Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante (PPGD-UFC/FA7); Prof. Dr. Carlos Leonetti (PPGD-UFSC) e Prof. Dr. Oksandro Gonçalves (PPGD-PUCPR). A rede conta com a participação do Prof. Dr.

Daniel Yacolca, da Universidad Mayor de San Marco, no Perú.

Desejamos a todos leitores um obra relevante, inovadora sobre o tema e que produza elevado impacto social, pela importância de se garantir a eficácia de um sistema tributário sustentável.

São Paulo, 08 de dezembro de 2016.

Paulo Caliendo e Denise Lucena Cavalcante

SUMÁRIO

EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL E O INCENTIVO ÀS ENERGIAS RENOVÁVEIS Paulo Caliendo	11
TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E ENERGIAS RENOVÁVEIS Denise Lucena Cavalcante	34
A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO PARA INCENTIVAR A PRODUÇÃO DE ENERGIA RENOVÁVEL Oksandro Osdival Gonçalves	74
LA EXTRAFISCALIDAD DE LOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO PARA FOMENTAR LAS ENERGIAS RENOVABLES Daniel Yacolca Estares	99
ASPECTOS RELEVANTES DO VALOR ADICIONADO FISCAL -VAF DO ICMS NA COMPOSIÇÃO DO ÍNDICE DE REPASSE AOS MUNICÍPIOS, INCLUSIVE DA GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA RENOVÁVEL Francisca Stael Freire Vieira	113
A UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS PELO ESTADO NA PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE SUSTENTÁVEL Josiane Ribeiro Minardi	129
UMA ORDEM ECONÔMICA SUSTENTÁVEL JUNTO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA DEFESA DO AMBIENTE Ana Rita Nascimento Cabral Carlos Araújo Leonetti	155
A TRIBUTAÇÃO DE ENERGIAS RENOVÁVEIS COMO OBSTÁCULO À PROTEÇÃO E À GESTÃO AMBIENTAL Paola Mondardo Sartori	170
FUNÇÃO SUSTENTÁVEL DOS TRIBUTOS Juarez Freitas	209

A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E O ESTÍMULO À ENERGIA SOLAR	
Paulo Caliendo	227
Fernando B. Massignan	
Larissa Laks	
O SOL É PARA TODOS: A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR DE ESTÍMULO À GERAÇÃO DISTRIBUÍDA DE ENERGIA SOLAR	
Gilberto Kalil	255
UMA ANÁLISE SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DOS ENCARGOS SETORIAIS INCIDENTES SOBRE A CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA	
Francisco Dias de Oliveira Júnior	286
VEÍCULOS ELÉTRICOS, DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL	
João Ricardo Fahrion Nüske	313
A APLICAÇÃO DA CIDE-COMBUSTÍVEIS PARA O DESENVOLVIMENTO DE BIOCOMBUSTÍVEIS A PARTIR DE ALGAS	
Eduardo Muxfeldt Bazzanella	335
Ricardo Lupion Garcia	
INCENTIVO À PRODUÇÃO ENERGÉTICA SUSTENTÁVEL ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO: INCIDÊNCIA DO ICMS ECOLÓGICO SOBRE A ENERGIA EÓLICA	
Flávia de Paiva Medeiros de Oliveira	376
Maria Marconiete Fernandes Pereira	
Cristina Paiva Serafim Gadelha Campos	
TRIBUTAÇÃO E ENCARGOS SOBRE A ENERGIA EÓLICA DIANTE DA CONCEPÇÃO DE SUSTENTABILIDADE	
EDUARDO LUÍS KRONBAUER	407

EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL E O INCENTIVO ÀS ENERGIAS RENOVÁVEIS

*Paulo Caliendo**

Introdução

O presente trabalho tem por objetivo analisar criticamente o tratamento constitucional previsto para as energias renováveis, como pilar de um desenvolvimento energético sustentável. Será verificada a eficácia do seus comandos no ordenamento jurídico.

1. A proteção constitucional do meio ambiente e o dever de promoção das energias renováveis

O incentivo às fontes renováveis de energia se encontra claramente reconhecido, como elemento fundamental para o desenvolvimento sustentável. Políticos, economistas, cientistas e juristas atestam essa convicção, que se espalha pelos mais distintos grupos sociais. Alguns defendem as fontes renováveis pelos mais louváveis

* PAULO A. CALIENDO V. DA SILVEIRA é graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. É Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 “Direito Tributário e Análise Econômica do Direito”, publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF, vice-presidente da Academia Tributária das Américas, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

argumentos; outros são argutos pragmáticos, que veem aqui uma bela oportunidade de novos negócios.

De uma forma ou de outra, tal compromisso foi internacionalmente firmado pelo Brasil na Convenção de Paris, de 2015 (COP 21). O país assumiu metas bastante ambiciosas perante o Secretariado da UNFCCC¹, mediante a entrega da Pretendida Contribuição Nacionalmente Determinada (INDC - *Intended Nationally Determined Contribution*), formalizada em 28.09.2015². Dentre os compromissos assumidos, destaca-se:

i) aumentar a participação de bioenergia sustentável na matriz energética brasileira para aproximadamente 18% até 2030, expandindo o consumo de biocombustíveis, aumentando a oferta de etanol, inclusive por meio do aumento da parcela de biocombustíveis avançados (segunda geração), e aumentando a parcela de biodiesel na mistura do diesel;

(...)

iii) no setor da energia, alcançar uma participação estimada de 45% de energias renováveis na composição da matriz energética em 2030, incluindo:

- expandir o uso de fontes renováveis, além da energia hídrica, na matriz total de energia para uma participação de 28% a 33% até 2030;

- expandir o uso doméstico de fontes de energia não fóssil, aumentando a parcela de energias renováveis (além da energia hídrica) no fornecimento de energia elétrica para ao menos 23% até 2030, inclusive pelo aumento da participação de eólica, biomassa e solar;

- alcançar 10% de ganhos de eficiência no setor elétrico até 2030.

¹ *United Nations Framework Convention on Climate Change.*

²

Disponível

in

http://www.itamaraty.gov.br/images/ed_desenvsust/BRASIL-INDC-portugues.pdf, acesso em 21.01.16, às 02:00h.

(...)

v) no setor industrial, promover novos padrões de tecnologias limpas e ampliar medidas de eficiência energética e de infraestrutura de baixo carbono;”.

Note-se que os objetivos pretendidos têm a finalidade de revolucionar a nossa matriz energética. Os nobres e audaciosos fins pretendidos deverão ser incorporados às normas nacionais sobre geração e distribuição energética. Deverá haver uma coerência material entre os fins internos dos dispositivos legais e os fins externos, pretendidos e consagrados nos compromissos internacionais do país. O contexto normativo nacional e internacional deverá se aproximar por congruência material, de modo que os fins externos e internos dos dispositivos jurídicos mantenham sincronia.

O Direito Constitucional brasileiro não afirmou explícita e claramente a proteção diferenciada e favorecida da geração de energias renováveis. O seu regime de proteção constitucional deriva dos princípios e regras constitucionais, que protegem o meio ambiente.

O tratamento protegido e diferenciado para a defesa do meio ambiente decorre de modo expresso do art. 170 da CF/88, que determina:

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

(...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O regime de tratamento das fontes de energia aparece disperse em alguns dispositivos constitucionais, tais como o art. 20, 21, 22 e 176 da CF/88, que dispõem sobre a competência da União, na matéria:

Art. 20. São bens da União:

VIII - os potenciais de energia hidráulica;

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;

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

II - desapropriação;

III - requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra;

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

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.

§ 4º Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida.

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;

Não se encontra no texto constitucional a locução “*energias renováveis*”, tampouco o texto determina um tratamento diferenciado ou menos ainda favorecido a estas. Entretanto, o silêncio constitucional não impede o tratamento legal favorecido, como já tem acontecido, dado que este regime pode ser deduzido da proteção ao meio ambiente equilibrado. Podemos conceber, assim, um dever geral de proteção favorecida e diferenciada às energias renováveis. Não faria sentido, por hipótese, prever a proteção ao meio ambiente e dar um tratamento favorecido às energias não-renováveis, sujas ou poluidoras. Tampouco faria sentido, dar o mesmo tratamento para energias que provocam efeitos diametralmente opostos no meio ambiente.

Reitera-se que, a dedução lógica da norma expressa no art. 170 da CF exige claramente a aplicação de um regime constitucional diferenciado aos produtos e processos que tenham efeito positivo sobre o meio ambiente. Depreende-se que o tratamento diferenciado implique em regimes distintos a produtos e serviços que provoquem resultados ambientais mais benéficos. Não haveria, neste caso, qualquer ofensa ao princípio da igualdade, mas um reforço ao tratamento isonômico, justo e necessário. Não é coerente tratar igualmente situações ambientalmente distintas. O regime diferenciado implica em um tratamento favorecido para os produtos e serviços de menor impacto ambiental, dado que eles produzem uma menor carga de externalidades negativas, ou seja, impõem um menor custo social.

Vejam os que, um determinado produto, altamente poluente, e que agride o meio ambiente, pode provocar doenças, exigindo, desse modo, intervenções estatais reparadoras. Este não pode receber o mesmo tratamento que um outro produto similar ou com função similar, que não polui tanto e nem gera tantos riscos à saúde pública. O primeiro possui consequências sociais e financeiras que devem ser levadas em conta pela sociedade. Os seus custos atuais e futuros devem ser internalizados pelos agentes envolvidos.

Agora vejamos um terceiro produto, que além de não trazer tantos prejuízos ambientais e sociais, ainda produz efeitos benéficos, reduzindo o estoque de danos ambientais ou de saúde pública. Não seria o caso de promover o uso desse produto ou no mínimo dar condições favorecidas, no caso de sua oferta ou escolha? Cremos que sim. Os produtos ou serviços que protegem o meio ambiente devem ter tratamento diferenciado e favorecido. É dever do legislador concretizar esta distinção. O texto constitucional, em seu artigo 23, exige medidas de proteção e promoção, determinando que:

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;

Dessa forma, não bastam medidas protetivas ao meio ambiente, devem ser tomadas medidas ativas de “*combate à poluição*”, tais como se podem citar medidas de eficiência energética, de promoção de fontes renováveis de energia, de difusão de novas técnicas e incentivo à pesquisa energética. O texto exige uma dupla eficácia: negativa e positiva. Será negativa ao impedir condutas poluidoras, e será positiva ao exigir do Estado uma conduta ativa, não-

passiva, destinada a alcançar determinados objetivos e fins determinado, no intuito de eliminar ou reduzir a poluição.

O dispositivo acima citado estabelece deveres ao Estado e direitos ao cidadão, à sociedade e às empresas produtoras e prestadoras de serviços. Esse feixe, materialmente coerente, de direitos e deveres, possui congruência em razão do *fim* almejado: a defesa do meio ambiente. O *meio implementado* está na diferenciação seletiva de tratamento a ser dado a produtos, serviços e processos em razão de seu impacto ambiental. A *seletividade* exigida deverá ser orientada pela sustentabilidade das condutas envolvidas. Esse será o critério diferenciador legítimo de tratamento aplicável a produtos e serviços com impactos distintos. O princípio da isonomia se concretiza materialmente, ao se tratar desigualmente produtos com impactos ambientalmente desiguais.

Podemos afirmar que existe um dever de tratamento sustentável, que perpassa toda a ordem econômica, mas que se relaciona com os imperativos de uma vida digna. Aqui encontramos a *fundamentalidade* de um direito ao meio ambiente equilibrado. A defesa do meio ambiente é um dos modos de se assegurar, em última instância, a dignidade da pessoa humana. Esta, como condição multidimensional, somente se realiza se for protegida em diversos planos: social, cultural, familiar, religioso e ambiental. A ofensa a um destes provoca uma restrição não-autorizada de direitos individuais.

O reconhecimento do direito ao meio ambiente, como parte da esfera protegida da vida digna, é inovador e necessário. A existência condigna, não reduzida, fragmentada ou rebaixada, exige um meio circundante sadio. Não há como imaginar uma vida condigna em um ambiente poluído, cinzento, destituído de flora ou fauna. O ambiente degradado implica diretamente em ofensa à integridade física e à saúde, física e mental. Novamente, o texto constitucional afirma categoricamente este

entendimento de que a proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é “(...) *essencial à sadia qualidade de vida* (...)”, art. 225 da CF.

O indivíduo é no mundo. Não existem indivíduos sem considerarmos as suas coordenadas espaço-temporais, não há algo como um indivíduo em si, destituído de suas circunstâncias. Proteger o entorno, o ambiente, é proteger parcela inerente da dignidade humana. Faz parte do patrimônio histórico e cultural. Esse direito individual está consagrado no art. 5º, da CF, que preceitua que:

LXXIII - 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;

O direito para propor ação popular contra ato lesivo ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural é individual. Trata-se de um direito difuso, de titularidade reconhecida a todo e cada indivíduo-cidadão.

É um dever do Estado proteger este direito das gerações atuais e futuras, incorporando a necessária solidariedade intergeracional. São objetivos da Nação, construir uma sociedade livre, justa e solidária. As relações positivas de vínculo interpessoal e intergeracional devem ser protegidas e estimuladas, como “*valores supremos de uma sociedade fraterna*” (Preâmbulo da CF). Cabe ao Estado, de modo equilibrado, subsidiário e proporcional, proteger os direitos das gerações futuras.

O texto constitucional expressamente adota esse preceito a demandar que “[t]odos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, (...), impondo-se ao Poder

Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações³”.

Nota-se uma expressiva coerência dogmática no tratamento constitucional da proteção ao meio ambiente, que deve ser, necessariamente, levada em consideração pelo Executivo, em seu dever de concretização, e pelo Judiciário, no seu dever de aplicação normativa.

A promoção das energias renováveis recebe a sua fundamentalidade derivada de seu conteúdo essencial: a redução da poluição e proteção ao meio ambiente. Não é por acaso que a sua proteção tem recebido destaque em todos os encontros internacionais e as medidas defendidas sejam tomadas de urgência e ousadia. Elas pretendem proteger a vida no planeta. Não somente uma vida digna, mas a vida em si. O ritmo de destruição ambiental ameaça a espécie humana e se apresenta como o maior desafio planetário após o risco de hecatombe nuclear. Apesar de algumas vozes dissonantes, a grande maioria dos cientistas está de acordo com os riscos envolvidos. *A fundamentalidade* da promoção energética possui congruência finalística e coerência material com o texto constitucional, albergando os mais elevados valores supremos na Nação.

2. Limites e possibilidades da promoção das energias renováveis por meio da extrafiscalidade

A ordem econômica deve ser sustentável, assim, igualmente, o Sistema Tributário devem incorporar a sustentabilidade como fim a ser perseguido. Deve igualmente existir congruência de fins entre a Ordem Constitucional e o Sistema Tributário, sob pena de incoerência material no sistema como um todo.

³ Art. 225, CF/88.

O princípio da sustentabilidade ambiental repercute por todo o sistema jurídico, inclusive o tributário. Nota-se que possui uma *força normativa* relevante, fruto da sua irradiação transversal de efeitos. O seu impacto não é limitado a um ou outro tributo ou espécie tributária, orienta a tributação do consumo, da renda, da propriedade e do sistema como um todo.

A União Européia em um estudo famoso sobre o tema afirmou que o incentivo às fontes de energia renováveis (FER) “(...) *exige iniciativas globais que abranjam uma vasta gama de sectores: energia, ambiente, emprego, tributação, concorrência, investigação, desenvolvimento tecnológico e demonstração, agricultura, relações externas e relações regionais*”⁴. A política energética europeia está centrada em três pilares, conforme o *Tratado de Lisboa*, em seu art. 194, de 2007, quais sejam: a) competitividade, ou seja, oferta a preços competitivos e acessíveis; b) segurança energética e c) sustentabilidade ambiental e socioeconómico, ponderando os custos e benefícios de diferentes ações (*cost-benefit analysis*).

A adequada e diferenciada tributação dos produtos energéticos renováveis foi apontada como um aspecto importantíssimo a ser implementado, pela União Europeia, em diversas Diretivas⁵ e Propostas de Diretivas⁶.

⁴ Comunicação da Comissão. Energia para o futuro: fontes de energia renováveis. Livro Branco para uma Estratégia e um Plano de Acção comunitários. Material disponibilizado em http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com97_599_pt.pdf, em 06.01.17, acesso em 06.01.17, às 16:37 h.

⁵ Sobre a Política Europeia para Energias Renováveis, veja-se a Resolução do Parlamento Europeu: Renewable energy in the European internal energy Market. European Parliament resolution of 21 May 2013 current challenges and opportunities for renewable energy in the European internal energy market (2012/2259(INI)). Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/seance_pleniere/textes_adoptes/definitif/2013/05-21/0201/P7_TA\(2013\)0201_1_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/seance_pleniere/textes_adoptes/definitif/2013/05-21/0201/P7_TA(2013)0201_1_EN.pdf), em 06.01.17, acesso em 06.01.17, às 16:37 h.

A compreensão da importância dos tributos com finalidade extrafiscal ambiental foi destacada por *Casalta Nabais*, ao afirmar que: “Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos: (...) b) Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida”⁷.

Para a OCDE os tributos ambientais são excelentes oportunidades para a proteção do meio ambiente⁸, por enviarem sinais apropriados para o mercado, eliminarem ou reduzirem distorções ou internalizarem externalidades⁹. Denomina-se de *duplo dividendo* a possibilidade dos tributos ambientais gerarem efeitos positivos no bem-estar e ao mesmo tempo promoverem a arrecadação de receitas capazes de substituírem os tributos tradicionais. David Terkla dos primeiros autores a defender a natureza eficiente (*eficiente value*) do tributos ambientais (*Tax Revenues*). Para o autor estes possuíam vantagens comparativas em relação às alternativas preferenciais em sua época: regulação (*regulation*) e incentivos de mercado (*market incentives*). O principal benefício dos tributos ambientais está em gerar um incentivo para a substituição de tributos distorcivos por tributos eficientes. Os ganhos de eficiência são superiores à regulação, por exemplo, porque nesta não há incentivo às

⁶ COM (97) 30 final de 12 de Março de 1997 - Proposta de Directiva do Conselho que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos.

⁷ Cf. NABAIS, Casalta. Tributos com Fins Ambientais, Revista das Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2009, p.3.

⁸ <https://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>.

⁹ Environmental Taxes and Green Taxes Reform. Acesso realizado in <https://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>, acesso disponível em 06.01.17, às 17:20h.

firmas para que encontrem formas mais eficientes. Os tributos ambientais exigem que empresa procure formas mais econômicas de produção, pela redução da poluição, contínua e dinâmica¹⁰.

LEE e MISIOLEK, em um dos primeiros estudos sobre o tema, defenderam que o efeito de substituição de tributos tradicionais por tributos ambientais é um caso separado e distinto do benefício obtido com estes últimos¹¹.

Pearce irá enriquecer esse conjunto de análises, sugerindo um efeito bastante discutido dos tributos ambientais: o *duplo dividendo* (*double dividend*)¹². O autor defendia três assunções principais, sobre as vantagens da tributação ambiental em relação às normas regulatórias, quais sejam: a) enquanto a maioria dos tributos possuem efeitos distorsivos, os tributos ambientais corrigem distorções, tais como as externalidades decorrentes da sobrecarga regulatória sobre os serviços ambientais; b) possuem um duplo dividendo, ou seja, um duplo benefício¹³ e c) os tributos ambientais minimizam os custos de *compliance* para a indústria, e d) são incentivos para que os agentes econômicos busquem soluções engenhosas, de conservação de energia e tecnologias limpas.

¹⁰ Cf. TERKLA, David. The efficiency value of effluent tax revenues. *Journal of Environmental Economics and Management*, 1984, Vol.11(2), pp.107-123.

¹¹ LEE, Dwight R et MISIOLEK, Walter S. Substituting pollution taxation for general taxation: Some implications for efficiency in pollutions taxation *Journal of Environmental Economics and Management*, Volume 13, Issue 4, December 1986, Pages 338-347.

¹² Cf. PEARCE, David. The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming, 101 *THE ECONOMIC JOURNAL* 938, 1991.

¹³ Cf. PEARCE: “Governments may then adopt a fiscally neutral stance on the carbon tax, using revenues to finance reductions in incentive-distorting taxes such as income tax, or corporation tax. This ‘double-dividend’ feature of a pollution tax is of critical importance in the political debate about the means of securing a ‘carbon convention’”. PEARCE, *op. cit.*, p. 23.

A tese do duplo dividendo dos tributos ambientais (*double-dividend Hypothesis*) sofreu diversos questionamentos, na doutrina, especialmente citados, no trabalho de Fullerton e Metcalf¹⁴. Para estes nem sempre podemos afirmar que a tributação ambiental implicam em um sistema tributário menos distorsivo ou produz redução dos tributos distorsivos¹⁵. Apesar dessas críticas, tem-se geralmente aceita a hipótese de benefícios gerais advindos da tributação ambiental, à sociedade e à economia.

Existem, atualmente, dois grandes grupos de soluções tributárias utilizadas com o intuito de proteger o ambiente ecologicamente equilibrado: i) imposição de tributos com finalidades ambientais e, ii) criação de incentivos à produção sustentável.

A imposição de tributos com finalidades ambientais se constitui em solução do tipo “*comando e controle*”, ou seja, soluções que estabelecem um padrão de conduta e a exigência da internalização do custo das externalidades, tornando obviamente uma atividade mais cara do que outra. Assim, por exemplo, a seletividade do IPI ou ICMS pode diferenciar a incidência sobre garrafas PET e garrafas de vidro, etc.

A criação de incentivos à produção sustentável se caracteriza como sendo um tipo de solução positiva, ou seja, espécie de “*incentivo-premiação*”, que pretende induzir a tomada de decisões ecologicamente sustentáveis pela indicação de benefícios. Dessa forma, a utilização de

¹⁴ Cf. FULLERTON, Don *et* METCALF, Gilbert E. Environmental Taxes and the Double-Dividend Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing? Chicago-Kent Law Review. Volume 73. Issue 1 Symposium on Second-Best Theory and Law & Economics. December 1997.

¹⁵ Cf. FULLERTON, Don *et* GRAVELLE, Jane G. THE IRRELEVANCE OF THE DOUBLE DIVIDEND. Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, 1 January 1998, Vol.91, pp.75-80.

incentivos à indústria ecológica ou seus produtos pode ser um mecanismo de proteção ao meio ambiente.

Diversos países europeus notaram que a tributação ecológica deve cortar transversalmente o sistema tributário do país, ou seja, possuir uma coerência sistêmica. Desse modo, não basta simplesmente criar tributos incidentes sobre determinados tipos de atividades poluidoras, é necessário que o sistema tributário de um país seja o mais “*ecológico*” possível, ou seja, é preciso que exista uma consistência de políticas públicas que induzam o modelo produtivo para um nível de sustentabilidade, orientando a política fiscal nacional, estadual e municipal.

Assim, alguns países passaram a trabalhar com a ideia de uma “*reforma tributária verde*” (*Green Reform*). Dessa forma, o sistema tributário como um todo é orientado por uma referência ecológica (*ecological latitude*). A principal contribuição desses questionamentos está na análise dos sustentáculos de um sistema tributário.

A extrafiscalidade ambiental, mesmo sendo um importante mecanismo de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, necessita manter coerência com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da segurança jurídica.

3. Extrafiscalidade e energias renováveis

A extrafiscalidade pode ser um importante aliado no incentivo à pesquisa, adoção, difusão e consolidação de fontes renováveis de energia. Como exemplo, podemos citar o estímulo às energias solar, eólica, biomassa e, no futuro, de ondas¹⁶ e geotérmica. A listagem

¹⁶Para uma análise das potencialidades de produção de energia maremotriz veja-se o trabalho LEITE NETO, Pedro Bezerra; SAAVEDRA, Osvaldo Ronald; CAMELO, Nelson José; RIBEIRO, Luiz A. de Souza *et FERREIRA*, Rafael M. *Ingeniare: Revista Chilena de Ingeniería*, ISSN 0718-3291, Vol. 19, N°. 2, 2011, págs. 219-232.

aqui apresentada não é exaustiva, e representa apenas o conjunto de tecnologias ora existentes. Partimos da conclusão de que o uso de incentivos fiscais à adoção de novos modelos energéticos se mostrou altamente eficaz, social e economicamente.

A legitimidade dos incentivos fiscais às energias renováveis decorre de sua situação peculiar. Produzem externalidades positivas (efeitos benéficos), conforme demonstrado, mas geralmente possuem um preço maior de mercado, pois ainda não atingiram toda a sua potencialidade de geração, distribuição e, mesmo, de pesquisa. Apesar de seus benefícios há uma falha de mercado na percepção das vantagens de sua adoção. Assim, não internalizam diretamente no preço os ganhos que fornecem e ainda são mais caros que produtos e processos distorsivos, ineficientes e insustentáveis. Os incentivos fiscais funcionam como uma devida compensação social por esta assimetria. Os preços de energia ainda não sinalizam todos os ganhos de valor das fontes renováveis.

A *extrafiscalidade sustentável* não significa o insulamento da promoção ambiental tão somente a uma classe de tributos, ditos “*ambientais*”, “*verdes*” ou “*limpos*”. Todo o sistema tributário deverá ser sustentável. Essa função deverá ser percebida em todos os aspectos do sistema tributário, sem desconsiderar a função precípua dos tributos, que é a arrecadação para financiamento do Estado e das políticas públicas.

Não há, por outro lado, a assunção de uma afirmação mágica dos poderes ilimitados da extrafiscalidade ambiental. Ela possui ainda limites claros, decorrentes da ausência de estudos técnicos importantes sobre os seus efeitos benéficos na transição industrial, necessária a ser realizada. Essa tarefa deve ser realizada por pesquisas posteriores. A compreensão da importância dessas medidas não autoriza a adoção automática do uso indiscriminado de incentivos, sem estudos e sem fundamentação. A

sustentabilidade ambiental deve manter coerência material com a sustentabilidade fiscal.

A política fiscal de incentivos deve ser *abrangente*, *transversal* e *inovadora*. Abrangente por abarcar todos os produtos e processos energéticos; tanto os objetivos como as consequências de sua adoção, de modo sistemático e integrado.

Deve ser *transversal* porque incidirá e orientará todos os aspectos do sistema tributário, não se tratando de uma política específica. A sustentabilidade implica em efeitos universais, produzindo efeitos positivos (externalidades positivas) às políticas e finanças públicas, na medida que um meio ambiente equilibrado reduz os custos sociais de reparação dos danos ambientais e sociais, bem como dos custos reflexos em saúde e saneamento. Tome-se como exemplo, o investimento em produção de energia por meio de biomassa suína, que além de produzir energia, é capaz de reduzir os dejetos, produzindo adubo, aquecimento d'água, ou seja, melhorando as condições sanitárias ao mesmo tempo que produz renda e insumos.

A política fiscal sustentável deve ser, ainda, *inovadora*, porque será capaz de estimular um setor tecnológico novo e desafiador. Os novos investimentos em tecnologia energética poderão estimular a pesquisa, a indústria e o governo a encontrarem soluções inovadoras, disruptivas e amplificadoras de novos ciclos produtivos. As novas tecnologias tendem a ser potencialmente inclusivas, especialmente, em função de sua capacidade de geração local e por pequenos produtores.

A atuação governamental, por sua, vez deve ser subsidiária e proporcional. Deve ser subsidiária na medida em que deve privilegiar soluções descentralizadas, próximas do cidadão e do poder local, sendo chamadas as esferas mais abrangentes territorialmente (Estados-membros e União), tão somente na impossibilidade de soluções locais eficientes. A subsidiariedade tende a favorecer as ações dos

cidadãos, que de modo espontâneo, cooperativo ou individual, buscam soluções adequadas. A ação dirigente do Estado deve ser excepcional, mantendo-se precipuamente a sua função indutora de comportamentos de ecorresponsabilidade e reguladora de condutas coletivas.

A ação administrativa deve ser proporcional, ao ponderar adequadamente os meios e fins pretendidos. Os excessos regulatórios devem ser preteridos em prol de uma conduta positivamente indutora. Os vieses sancionadores devem ser preteridos em proveito da indução moderada.

A *extrafiscalidade sustentável* poderá, assim, e somente assim, produzir efeitos benéficos e persuasivos por todo sistema social e econômico. Ao agir de modo subsidiário, mas presente; proporcional, mas responsável, o Poder Público sinalizará, de modo nítido, as vantagens de um novo modelo produtivo. A difusão dessa nova referência dar-se-á por persuasão e não por imposição.

Como exemplo, podemos citar os incentivos à produção de energia eólica ou solar para autoconsumo, por meio de isenções de ICMS. Nesse sentido, a ANEEL regulamentou o assunto por meio da Resolução Normativa nº 482, que busca promover implementação de microgeração distribuída e minigeração distribuída. Essa se dirige às pequenas centrais geradoras de pequeno porte e à minigeração distribuída, com potência instalada superior a 100 kW e menor ou igual a 1 MW.

A Resolução nº 482 da ANEEL estabeleceu um inovador regime de aproveitamento de créditos produzido para autoconsumo, um sistema no qual a energia ativa injetada por unidade consumidora com microgeração distribuída ou minigeração distribuída é cedida, por meio de empréstimo gratuito, à distribuidora local e posteriormente compensada com o consumo de energia elétrica ativa dessa mesma unidade consumidora ou de outra unidade consumidora de mesma titularidade da unidade consumidora onde os créditos foram gerados, desde que

possua o mesmo Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou Cadastro de Pessoa Jurídica (CNPJ) junto ao Ministério da Fazenda¹⁷. A Resolução ANEEL n. 687/2015 ampliou os benefícios fiscais, permitindo a compensação integral dos créditos de energia elétrica adquiridos por proprietários de micro e minigeração, sobre todos os itens componentes da tarifa de energia elétrica, bem como a inovadora e disruptiva possibilidade do autoconsumo remoto.

A grande maioria dos Estados internalizou o convênio e permitiu a sua importante aplicação aos consumidores locais¹⁸. Infelizmente, a norma ainda não foi adotada por todos governos estaduais. Cremos que deveria haver o estabelecimento de um prazo determinado para adoção interna, com base no dever de concretização constitucional, que orienta o Executivo e o Legislativo.

Uma importante medida foi tomada pelo conjunto dos Estados-membros, que em reunião do Confaz acordaram, por meio do Convênio ICMS n. 16/2015, a isentarem do ICMS a energia gerada por meio fotovoltaico e injetada na rede de distribuição.

Uma agenda positiva de trabalho deveria analisar quais as possibilidades de indução de comportamentos de consumidores, empresas e agentes públicos, na pesquisa, geração e difusão das energias renováveis na ordem econômica. Todos os tributos deveriam ser esquadrihados detalhadamente sobre os seus impactos em produtos e processos. Esses relatórios parciais deveriam ser cotejados com o impacto fiscal-econômico, de

¹⁷ Conforme art. 2º, III da Resolução 482/2012. Disponível em <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/bren2012482.pdf>> Acesso em 14.12.2016.

¹⁸ São Estados-membros, que aderiram ao Convênio n. 16 do Confaz, até agosto de 2016, os seguintes: Mato Grosso, Bahia, Distrito Federal, Maranhão, São Paulo, Pernambuco, Goiás, Rio Grande do Norte, Ceará, Tocantins, Minas Gerais, Roraima, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Alagoas, Rondônia e Acre.

tal modo a orientar o debate público sobre o processo de transição da antiga matriz energética poluente para uma nova matriz sustentável. Como se nota, há muito trabalho à frente, a ser realizado, pelos pesquisadores, administradores públicos e privados.

Conclusões

A promoção das energias renováveis possui fundamentalidade constitucional, como modo de proteção ao meio ambiente e combate à poluição. O seu conteúdo essencial decorre da proteção sustentável do meio ambiente equilibrado, gerando efeitos sociais e econômicos positivos.

A extrafiscalidade ambiental possui uma posição destacada no estímulo a comportamentos ecorresponsáveis, na medida que induz a adoção à mudança de referências produtivos e de consumo.

A política extrafiscal sustentável deve ser abrangente, transversal e inovadora. Estimulando de modo consistente um novo padrão energético. E deve ser realizada pelo poder público, mediante uma ação respeitosa das escolhas individuais e locais, pautada pela descentralização administrativa e pela ponderação de meios.

Todos os tributos devem ser questionados em sua função indutora e sempre que possível, deverão ser graduados conforme o seu impacto ambiental, respeitados os princípios constitucionais (capacidade contributiva, isonomia, neutralidade concorrencial, segurança jurídica, entre outros) e os direitos dos contribuintes. A proteção dos contribuintes e a proteção do meio ambiente são congruentes nos seus fins, e devem ser coerentes materialmente em relação aos seus meios de implementação.

Referências bibliográficas

- ALABERN, Juan Enrique Varona. Extradiscalidad y Dogmática Tributária. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ARAMAYO, Maria Silva Velaverde. Benefícios y minoraciones en Derecho Tributário. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forrense, 2002.
- BALLET, Jerome; BAZIN, Damien; LIOUI, Abraham; TOUAHRI, David. Green taxation and individual responsibility. *Ecological Economics*, 2007, Vol.63(4), pp.732.
- CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CALIENDO, Paulo. Direito Tributário: três modos de pensar a tributação. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena et GRUPENMACHER, Betina Treiner. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros*. São Paulo: Almedina, 2012.
- COASE, Ronald. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics* Vol. 3 (October 1960), pp. 1-44.
- FRENZ, Walter, Die Verhältnismäßigkeit von Steuern, *GewArch* 2006, 282.
- FULLERTON, Don et GRAVELLE, Jane G. THE IRRELEVANCE OF THE DOUBLE DIVIDEND. Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, 1 January 1998, Vol.91, pp.75-80.

- FULLERTON, Don *et* METCALF, Gilbert E. Environmental Taxes and the Double-Dividend Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing? *Chicago-Kent Law Review*. Volume 73. Issue 1 Symposium on Second-Best Theory and Law & Economics. December 1997.
- GOMES, Nuno Sá. *Teoría Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Centro dos Estudos Fiscais, 1991.
- KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. *Steuer und Wirtschaft : StuW ; Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften* 1996,1, S. 3-11.
- KREUSSLER, Horst. Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.
- LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*. Milano: Giuffrè, 1968.
- LEE, Dwight R *et* MISIOLEK, Walter S. Substituting pollution taxation for general taxation: Some implications for efficiency in pollutions taxation *Journal of Environmental Economics and Management*, Volume 13, Issue 4, December 1986, Pages 338-347.
- LEITE NETO, Pedro Bezerra; SAAVEDRA, Osvaldo Ronald; CAMELO, Nelson José; RIBEIRO, Luiz A. de Souza *et* FERREIRA, Rafael M.. *Ingeniare: Revista Chilena de Ingeniería*, ISSN 0718-3291, Vol. 19, N°. 2, 2011, págs. 219-232.
- MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Os benefícios Fiscais: sistema e regime*. Coimbra: Almedina, 2006.

- MARTINS, Margarida Solema DOliveira. O Princípio da Subsidiariedade em perspectiva jurídico-política. Coimbra: Coimbra, 2003.
- MEBERSCHMIDT, Klaus. Umweltabgaben als Rechtsproblem. Berlin: Duncker & Humblot, 1986.
- MORSELLI, Emanuele. Compendio di Scienza delle Finanze. Padova: CEDAM, 1947, p. 08.
- PEARCE, David. The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming, 101 THE ECONOMIC JOURNAL 938, 1991.
- PIGOU, A. Cecil. The economics of welfare. London: MacMillan, 1962.
- PUGLIESI, Mario. La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni. Padova: CEDAM, 1932.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- Terkla, David. The efficiency value of effluent tax revenues. Journal of Environmental Economics and Management, 1984, Vol.11(2), pp.107-123.
- TIPKE, Klaus. Von der formelen zur Materiellen Tatbestandslehre. Steuer und Wirtschaft, 1993. P. 105-113.
- TÓRRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: Pires, Manuel. Extrafiscalidade. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.
- VINHAS, Marcos Andre. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio Janeiro: Renovar, 2004.

WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer. Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben, *StuW* 2002, S. 285 – 313.

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E ENERGIAS RENOVÁVEIS

*Denise Lucena Cavalcante*¹

1 Considerações iniciais

A crise ambiental contemporânea exige cada vez mais a integração entre todas as áreas do Direito. Em relação à energia, esta integração é ainda mais sensível, pois somente com o somatório de todos os esforços é que serão possíveis o surgimento e o aprimoramento de novas tecnologias e políticas públicas adequadas, tão urgentes e necessárias no setor energético.

De semelhante maneira, no campo da tributação ambiental voltado para o setor da energia elétrica, é indispensável a conexão entre economia, engenharia elétrica, direitos da energia, financeiro, tributário, ambiental, dentre outros. A multidisciplinaridade possibilita melhor visão das questões primordiais e conduz à elaboração de eficientes diretrizes para o uso sustentável da energia.

Nas décadas passadas, as políticas energéticas tinham como única preocupação o fornecimento abundante e barato de energia, ao contrário dos tempos atuais, quando fatores como proteção ambiental e proteção à saúde passaram a ser prioritários² e ensejam a adoção de medidas

¹ Pós-doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação – UFC e FA7. Líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental – CNPq. Procuradora da Fazenda Nacional.

² “Durante muito tempo o Direito de Energia e o Direito Ambiental não foram coordenados e isso muda a partir da necessidade de redução de gases de efeito estufa, especialmente a partir do Protocolo de Quioto. [...] Começa a compreensão da necessidade de se pensar em

de políticas públicas globais em prol da transição do modelo tradicional centrado em energias poluentes para as de perfil limpo. Essa transição decorre de um movimento mundial, devendo o Brasil seguir o mesmo caminho na renovação de sua matriz energética, com o aumento crescente das energias renováveis.

Vê-se, pois, que não se refere a decisão meramente local ou opcional. A consolidação das energias renováveis no mundo é hoje exigência de tratados internacionais diversos, mediante os quais as nações se comprometeram a reduzir as emissões de gases efeito estufa e ampliar o uso das energias limpas.

Em contribuição às políticas públicas voltadas à eficiência energética, a tributação ambiental é um importante instrumento para o desenvolvimento das energias sustentáveis, podendo exercer grande influência em diversas áreas, como no preço da energia, nas escolhas dos modelos energéticos sustentáveis, nos incentivos às energias alternativas, no desenvolvimento de tecnologias limpas, dentre tantos outros pontos relevantes para consolidação futura das energias renováveis no Brasil.

2 Energias renováveis no debate internacional

Atualmente está comprovado que o emprego da energia elétrica decorrente da produção e do consumo de

conjunto, pois seria vantajoso para ambos, já que a energia como estava sendo utilizada ampliava o efeito estufa e os danos ambientais e ao mesmo tempo o uso de novas energias, especialmente renováveis, leva a segurança energética. ” (CUSTÓDIO, Maraluce Maria; VALLE, Cíntia Nogueira de Lima. Energia renovável, energia alternativa e energia limpa: breve estudo sobre a diferenciação de conceitos. In: CUSTÓDIO, Maraluce M. (Org.). **Energia e direito: perspectivas para um diálogo de sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 18).

fontes de energia fóssil é responsável por grande parte da emissão de CO₂.

Neste contexto de acelerada degradação ambiental, o desenvolvimento sustentável, ou economia verde, como preferem os economistas³, exige um esforço global na implantação de um modelo econômico que reconheça a inviabilidade das energias tradicionais e poluentes com influxo ambiental intenso e colabore para a urgente passagem às energias provenientes das fontes renováveis em todo o Planeta.

Infelizmente, o direcionamento internacional para o uso global das energias renováveis está bem atrasado, tendo sido deixado de lado em vários debates internacionais importantes⁴. É incontestável a impossibilidade de projetos

³ “Ao cingirmos o discurso ao tema da Economia Verde, também conseguimos rapidamente abordar os aspectos positivos de novos negócios, novas taxas de impostos, novas competências, novas tecnologias, entre outros. E esta linguagem já é mais familiar aos economistas, muito mais familiar do que propriamente a linguagem do desenvolvimento sustentável, em que as variáveis ambientais, sociais e económicas se interligavam para alcançar um certo desenvolvimento no presente, que não pusesse em causa a viabilidade do desenvolvimento do futuro. A linguagem do desenvolvimento sustentável é mais vaga e mais difícil de quantificar.” (SANTOS, Sofia. **Introdução à economia verde**: no contexto da política europeia. Lisboa: Plátano, 2016, p. 11).

⁴ “It is hard to imagine a more daunting and important sustainability challenge than energy. One would therefore have thought that the international sustainable development, project would put the need for sustainable energy and for energy to support sustainable development at the top of its agenda. However, as this chapter demonstrates, energy is not part of the international sustainable development paradigm – all efforts to address sustainable energy at the international level have been failures. [...]. However, the Rio Declaration contains no reference to energy. Similarly, Agenda 21, which is 40 chapters long, includes sections on Social and Economic Dimensions, Conservation and Management of Resources for Development, Strengthening the Role of Major Groups, and Means of Implementation, but does not included a specific chapter on energy.” (HODAS, David. International law and sustainable energy: a portrait of failure. In: BENIDICKSON, Jamie;

de desenvolvimento sustentável, sem levar em consideração um dos maiores poluentes e emissores de CO₂, que são as energias convencionais.

Na Convenção de Paris de 2015 (COP21), o Brasil assumiu a ousada meta de elevar para 45% a participação de fontes renováveis na composição da sua matriz energética em 2030, assim comprometendo-se nas **Pretendidas Contribuições Nacionalmente Determinadas (INDC)**⁵:

No setor da energia, alcançar uma participação estimada de 45% de energias renováveis na composição da matriz energética em 2030, incluindo:

- expandir o uso de fontes renováveis, além da energia hídrica, na matriz total de energia para uma participação de 28% a 33% até 2030;
- expandir o uso doméstico de fontes de energia não fóssil, aumentando a parcela de energias renováveis (além da energia hídrica) no fornecimento de energia elétrica para ao menos 23% até 2030, inclusive pelo aumento da participação de eólica, biomassa e solar;
- alcançar 10% de ganhos de eficiência no setor elétrico até 2030.

De acordo com a **Agência Internacional de Energia - AIE**, as energias renováveis são as derivadas de processos naturais, repostos a uma taxa mais elevada do que eles são consumidos, sendo elas: solar, eólica, geotérmica, hídrica, bioenergia e energia das ondas e marés.

BOER, Ben; BENJAMIN, Antonio Herman; MORROW, Karen (Orgs.). **Environmental law and sustainability after Rio**. USA; UK: Edward Elgar, 2011, p. 259-260).

⁵ Disponível em: <http://www.mma.gov.br/images/arquivos/clima/convencao/indc/BRASIL_iNDC_portugues.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2016.

Atualmente, já consta expressamente nos objetivos da AIE a promoção de políticas energéticas sustentáveis que estimulem o crescimento econômico e a proteção ambiental em um contexto global, especialmente em termos de redução das emissões de gases de efeito estufa que contribuem para as mudanças climáticas⁶.

Em 2009 foi criada a **Agência Internacional de Energias Renováveis - IRENA**⁷, em virtude da necessidade crescente da demanda por maior cooperação internacional sobre políticas de energias renováveis, financiamentos e tecnologias. A **IRENA** é uma organização intergovernamental que apoia os países em sua transição para um futuro de energia sustentável, elaborando importantes diretrizes para a plataforma internacional, sendo uma excelente fonte de dados e estatísticas sobre as energias renováveis. Ela promove a utilização sustentável de todas as modalidades de energias renováveis, incluindo a bioenergia, geotérmica, hidrelétrica, oceano, energia solar e eólica, estimulando o desenvolvimento sustentável por via do acesso à energia, à segurança energética e ao crescimento econômico de baixo carbono.

A **AIE** exerceu importante papel na COP21, elaborando um relatório especial, no qual destacou cinco medidas imprescindíveis⁸:

⁶ Disponível em: <<http://www.ica.org/>>. Acesso em: 18 jul. 2016.

⁷ “The International Renewable Energy Agency (IRENA) was officially founded in Bonn on 26 January 2009. The founding of IRENA was a significant milestone for world renewable energy deployment and a clear sign that the global energy paradigm was changing as a result of the growing commitments from governments. At the Founding Conference 75 States from all over the world signed IRENA’s Statute.” Disponível em: <<http://www.irena.org/>>. Acesso em: 19 jul. 2016.

⁸ Disponível em: <<http://www.ica.org/publications/freepublications/publication/WEQ2015SpecialReportonEnergyandClimateChangeExecutiveSummaryPortugueseversion.pdf>> . Acesso em: 22 jul. 2016.

1. Aumento da eficiência energética nos setores da indústria, dos edifícios e do transporte.
2. Diminuição progressiva do recurso às centrais de energia a carvão menos eficientes e proscrição da sua construção.
3. Incremento dos investimentos nas tecnologias de energias renováveis no setor elétrico, passando de 270 mil milhões de dólares em 2014 para 400 mil milhões em 2030.
4. Eliminação progressiva dos subsídios aos combustíveis fósseis para os utilizadores finais em 2030.
5. Redução das emissões de metano na produção de petróleo e gás.

Destacam-se a importante meta de elevação de investimentos nas tecnologias de energias renováveis no setor elétrico e, paralelamente, a redução de incentivos aos combustíveis fósseis.

No mesmo sentido, a **Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE** também prioriza as ações voltadas ao desenvolvimento energético sustentável.

No relatório *Taxing Energy Use* 2015 a OCDE alerta sobre a necessidade de reduzir os efeitos colaterais negativos do uso das energias tradicionais, estimulando os países a reconsiderar preços e tributação prejudiciais no uso da energia, bem como investir em fontes energéticas renováveis⁹. O Relatório descreve e analisa a estrutura atual da tributação sobre o uso da energia em 41 países que representam 80% do emprego mundial deste bem. São eles os 34 países-membros da OCDE e mais sete países:

⁹ OECD. **Taxing energy use 2015**: OECD and selected partner economies. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264232334-en>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

Argentina, Brasil, China, Índia, Indonésia, Rússia e África do Sul. Demonstra em suas análises a relevância dos tributos sobre o preço e o consumo de energia, devendo aqueles ser utilizados também como incentivos em busca de energias alternativas¹⁰:

Taxes on energy use influence the price and use of energy. Ideally, end-user energy prices would reflect their environmental impacts to ensure that resources are used most productively and that the negative side-effects of energy use are contained. Taxes can help to achieve this, while also providing incentives to seek alternative, cleaner technologies. [...]. Effective tax rates, expressed per unit of carbon and per unit of energy, are situated within the energy market structure and other pricing policies in each country, allowing the price signals they send to be better understood.

O relatório serve de referência para os agentes políticos e analistas na identificação de opções de políticas fiscais que sejam mais bem adaptadas às questões econômicas, sociais e ambientais.

A **Organização Mundial do Comércio - OMC** cuida das questões referentes às energias renováveis, porém, de modo genérico e, infelizmente, priorizando mais os aspectos comerciais do que os ambientais, com base no controle dos subsídios e combate às medidas protecionistas¹¹. Percebe-se bem esta posição, na

¹⁰ OECD. Op. cit. p. 3.

¹¹ “A geração de energia renovável é muito cara, e a melhor forma de fazer com que o mercado se torne atraente, como mostra o caso analisado acima [Controvérsia Canadá – 2012], é por meio de estímulo governamental. Para tanto, deve-se observar os limites estabelecidos nos acordos internacionais da OMC.” (KRAMER, Cynthia; BORBA NETO, João de. A visão multilateral do comércio sobre energia renovável: necessidade de regulamentação específica? In: VIVAN,

comercialização dos equipamentos utilizados para a geração de energias renováveis, atualmente concentrada em poucos países produtores.

Com o crescente avanço da geração de energia de fontes renováveis no contexto mundial, é fundamental uma reorganização do comércio para evitar decisões polêmicas e de legalidade duvidosa, como a proferida na reclamação dos Estados Unidos junto à OMC contra o programa solar da Índia (*Jawaharlal Nehru National Solar Mission*). Segundo a OMC, houve favorecimento indevido aos fabricantes locais de células e módulos solares. A OMC decidiu que o programa de energia solar da Índia violou as leis do comércio internacional e recomendou que o país se adequasse às obrigações previstas no Acordo sobre as Subsídios e Medidas Compensatórias e GATT de 1994, ficando evidente que o acordo de comércio superou o acordo climático¹².

O certo é que hoje se faz necessário, e com urgência, celebrar um acordo específico sobre energia na Organização Mundial do Comércio, considerando que, como bem acentua Matheus Bassani¹³, as regras da OMC carecem de especificidade, tratando indevidamente o

Alexei Macorin; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). **Direito e energia**. São Paulo: Quartier latin, 2001, p. 255).

¹² ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. WT/DS456/R, 24/02/2016. Disponível em: https://search.wto.org/search?q=wto+solar+energy+eua+india+456r_s.pdf+&site=Spanish_website&btnG=B%0FAsqueda%0D%0A&client=spanish_frontend&proxystylesheet=spanish_frontend&output=xml_no_dtd&numgm=5&proxyreload=1&oe=ISO-8859-1&ie=ISO-8859-1&ulang=pt-BR&sort=date%3AD%3AL%3Ad1&entqr=3&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&ud=1. Acesso em: 1 ago. 2016.

¹³ BASSANI, Matheus Linc. Um desafio na Organização Mundial do Comércio: viabilidade de um acordo plurilateral sobre energia. **Revista de Direito Internacional**, Brasília, v. 12, n. 2. 2014, p. 19.

comércio de energia de maneira igual a bens e serviços, não apresentando uma governança global de energia necessária ao desenvolvimento sustentável.

Na América do Sul, o debate sobre a integração energética¹⁴ e a necessidade de incremento das energias renováveis já estão na pauta dos países integrantes da **União das Nações Sul-Americanas – UNASUL**. A **Organização Latino-Americana de Energia – OLADE** é um órgão de cooperação, coordenação e assessoria, com o objetivo de promover a integração, proteção, conservação, comercialização, aproveitamento racional e defesa dos recursos energéticos da Região (composta pelos 27 países da América Latina e do Caribe).

Na recente publicação da OLADE, “*Cambia la energía, cambia el mundo: cambio climático y su impacto en el sector energético*”, incluiu-se nas “10 Estratégias e Ferramentas para Descarbonizar a Economia” a promoção das energias renováveis em todos os setores, assim destacando¹⁵:

Apoyo de políticas económicas y regulatorias: tarifas de entrada, incentivar el uso de energías renovables, créditos fiscales, exoneraciones de impuestos, promoción y aprovechamiento de tecnologías más limpias, licitaciones/subastas, entre otras. Incentivar la renovación del parque automotor. Automóviles híbridos, eléctricos o que utilizan hidrógeno como combustible. Los más prometedores a mediano plazo son los eléctricos. Mandatos de energía industrial eólica o solar: regulaciones que obligen a las

¹⁴ Sobre o tema, ver: MORAES, Germana de Oliveira. UNASUL: notas sobre a integração energética e cultural da América do Sul. In: **Revista Latino Americana de Estudos Constitucionais**, n. 11, ano 9, nov. 2010. p. 273-301.

¹⁵ OLADE. **Cambia la energía, cambia el mundo: cambio climático y su impacto en el sector energético**. Ecuador: Imprensa Monsalve Moreno, 2016. Disponível em: <http://biblioteca.olade.org/iah/fulltext/Bjnbr/v32_2/old0357.pdf> Acesso em: 30 jul. 2016.

compañías a que en sus portafolios se incluya un porcentaje de energía renovable. Certificación de energía limpia: generando mayor competitividad en bienes y servicios.

A promoção das energias renováveis é, sem dúvidas, um importante fator para o desenvolvimento econômico sustentável e um instrumento de alavancagem da economia. Como bem ressalta Suzana Tavares da Silva¹⁶, um setor energético forte constitui sinal externo de sustentabilidade econômica, na medida em que os setores produtivos e dos serviços ficam menos dependentes dos preços do petróleo e do gás natural.

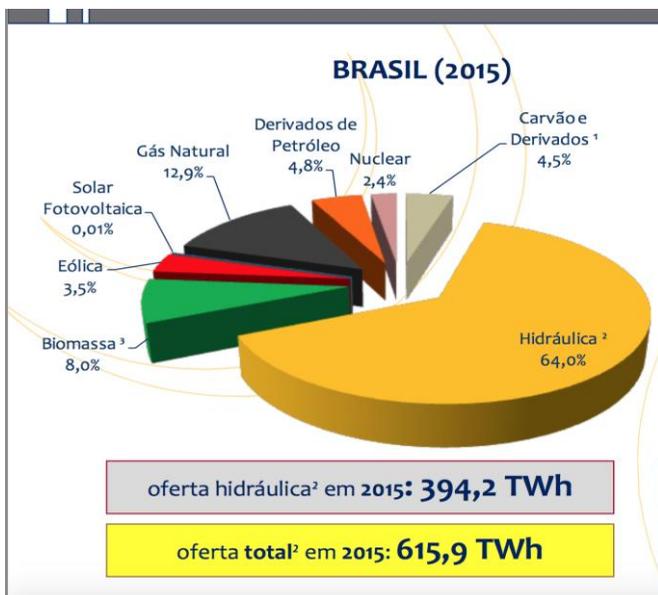
3 Peculiaridades da matriz elétrica brasileira

O Ministério de Minas e Energia formula os princípios básicos e define as diretrizes da política energética brasileira. A **Empresa de Pesquisa Energética – EPE** realiza anualmente o **Balço Energético Nacional – BEN**, segundo o qual, de acordo com os dados de 2015 as fontes renováveis representaram 75,5%, com destaque para o crescimento da eólica, que foi de 77,1%, confirmando o avanço na participação das fontes renováveis¹⁷, conforme ilustrado no gráfico oferecido no BEN¹⁸:

¹⁶ TAVARES, Suzana da Silva. **Direito da energia**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 103.

¹⁷ Disponível em: https://ben.epe.gov.br/downloads/S%C3%ADntese%20do%20Relat%C3%B3rio%20Final_2016_Web.pdf. Acesso em 28 jul. 2016.

¹⁸ Disponível em: https://ben.epe.gov.br/downloads/S%C3%ADntese%20do%20Relat%C3%B3rio%20Final_2015_Web.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2016.



No Brasil, a energia é um bem ambiental tutelado pela Constituição Federal e por leis infraconstitucionais¹⁹, conforme disposto no art. 20, inciso VIII, da CF/88²⁰; no art. 83, I, do Código Civil²¹; na Lei n. 6.938/81 (Política Nacional do Meio Ambiente) e em diversos outros instrumentos legais.

A Constituição da República Federativa do Brasil concentrou na União Federal a exploração econômica da energia elétrica proveniente dos cursos das águas²² (art. 21,

¹⁹ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito tributário ambiental**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 163.

²⁰ “Art. 20. São bens da União: [...]; VIII – os potenciais de energia hidrúlica.” (CF/88).

²¹ “Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: I - as energias que tenham valor econômico.” (Código Civil).

²² “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

inc. XII, “b”, CF/88), bem como a competência privativa para legislar sobre energia (art. 22, IV, CF/88). Resta, contudo, como bem lembra José Roberto de Lima, um certo espaço para a participação dos Estados na atividade, pelo fato de o potencial energético estar localizado em seu território e diante o papel fiscalizador deste ente em relação ao ambiente.²³

A Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997, instituiu a política energética nacional, definindo uma série de objetivos decorrentes do aproveitamento racional das fontes de energia²⁴.

hidroenergéticos.” (CF/88).

²³ LIMA, José Roberto Martinez de. A criação de incidências tributárias por Estados e Municípios e competência privativa da União. In: VIVAN, Alexei Macorin; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). **Direito e energia**. São Paulo: Quartier latin, 2001, p. 290.

²⁴ “Art. 1º As políticas nacionais para o aproveitamento racional das fontes de energia visarão aos seguintes objetivos: I - preservar o interesse nacional; II - promover o desenvolvimento, ampliar o mercado de trabalho e valorizar os recursos energéticos; III - proteger os interesses do consumidor quanto a preço, qualidade e oferta dos produtos; IV - proteger o meio ambiente e promover a conservação de energia; V - garantir o fornecimento de derivados de petróleo em todo o território nacional, nos termos do § 2º do art. 177 da Constituição Federal; VI - incrementar, em bases econômicas, a utilização do gás natural; VII - identificar as soluções mais adequadas para o suprimento de energia elétrica nas diversas regiões do País; VIII - utilizar fontes alternativas de energia, mediante o aproveitamento econômico dos insumos disponíveis e das tecnologias aplicáveis; IX - promover a livre concorrência; X - atrair investimentos na produção de energia; XI - ampliar a competitividade do País no mercado internacional; XII - incrementar, em bases econômicas, sociais e ambientais, a participação dos biocombustíveis na matriz energética nacional; XIII - garantir o fornecimento de biocombustíveis em todo o território nacional; XIV - incentivar a geração de energia elétrica a partir da biomassa e de subprodutos da produção de biocombustíveis, em razão do seu caráter limpo, renovável e complementar à fonte hidráulica; XV - promover a competitividade do País no mercado internacional de biocombustíveis; XVI - atrair investimentos em infraestrutura para transporte e

A Lei n. 10.438/2002 criou o Programa de Incentivo às Fontes de Energia Elétrica - PROINFA, com a finalidade de aumentar a participação da energia elétrica produzida por empreendimentos de produtores independentes autônomos, concebidos com base em fontes eólica, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, no Sistema Elétrico Interligado Nacional, dando, assim, maior competitividade econômico-energética para os projetos de geração que utilizem fontes sustentáveis.

Posteriormente, a Lei n. 11.097, de 13 de janeiro de 2005, incluiu na matriz energética nacional a participação dos biocombustíveis e, também, o fomento por intermédio de políticas nacionais destinadas a estabelecer diretrizes para programas específicos, como os de uso do gás natural, do carvão, da energia termonuclear, dos biocombustíveis, da energia solar, da energia eólica e da energia proveniente de outras fontes alternativas.

Mais diretrizes referentes ao estímulo de energias renováveis estão previstas na Lei n. 12.490, de 16 de setembro de 2011, que inclui como objetivos da política energética brasileira: a) a garantia de fornecimento de biocombustíveis em todo o território nacional; b) o incentivo à geração de energia elétrica a partir da biomassa e de subprodutos da produção de biocombustíveis, em razão do seu caráter limpo, renovável e complementar à fonte hidráulica; c) a promoção da competitividade do País no mercado internacional de biocombustíveis; d) a atração de investimentos em infraestrutura para transporte e estocagem de biocombustíveis; e) o fomento a pesquisa e ao desenvolvimentos relacionados à energia renovável e; f)

estocagem de biocombustíveis; XVII - fomentar a pesquisa e o desenvolvimento relacionados à energia renovável; XVIII - mitigar as emissões de gases causadores de efeito estufa e de poluentes nos setores de energia e de transportes, inclusive com o uso de biocombustíveis.” (Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997).

a mitigação das emissões de gases causadores de efeito estufa e de poluentes nos setores de energia e de transportes, inclusive com o uso de biocombustíveis.

O Brasil destaca-se no contexto mundial na produção de energia proveniente de fontes hidráulicas. Embora esta vertente energética seja considerada alternativa de energia renovável, sabe-se que ela não é genuinamente sustentável, considerando as influências ambientais negativas causados pelas grandes hidrelétricas e as oscilações na produção energética decorrentes da falta de água no País.

A contribuição da energia hidráulica na matriz de energia elétrica (Balanço Energético Nacional - 2015) é de aproximadamente 64%, sendo a principal fonte geradora de energia elétrica do Brasil. Só a usina hidrelétrica de Itaipu²⁵, a maior produtora de energia acumulada do Planeta²⁶, atende a 17% do mercado brasileiro e 75% do mercado paraguaio.

Não obstante a importância da prevalência das hidrelétricas no contexto nacional, a busca pela diversificação da matriz elétrica é de suma relevância, principalmente em virtude dos problemas da falta de chuva nos últimos anos e, ainda, em decorrência das dificuldades da transmissão da energia em razão das longas distâncias das hidrelétricas.

As energias renováveis estão em ascensão na matriz elétrica brasileira, principalmente, aquelas geradas das fontes eólica e solar, ambas em pleno desenvolvimento e com excelentes perspectivas para o contexto nacional. Aliás, de acordo com a Agência Internacional de Energia,

²⁵ Disponível em: www.itaipu.com.br. Acesso em: 23 jul. 2016.

²⁶ A maior hidrelétrica do mundo em potência instalada é a Usina de Três Gargantas, da China, contudo, mesmo com capacidade 60% superior, esta não superou o volume de energia gerado por Itaipu.

estas duas fontes são atualmente as que têm maior crescimento na eletricidade global²⁷.

Tais fontes alternativas se tornam relevantes por dispensarem o uso de água na produção energética, considerando que a água é o recurso natural mais disputado no momento. Outra vantagem do País é que o período crítico da seca (setembro/outubro) coincide com o pico dos ventos e da radiação solar, o que torna as fontes de gerações eólica e solar ainda mais atraentes.

Quanto à geração da energia com suporte na biomassa, uma das principais fontes de energia da matriz energética nacional²⁸ está sendo bem desenvolvida. É atualmente a terceira fonte em volume gerado de energia, e ficará ainda melhor com a futura aprovação da Política Nacional de Geração de Energia (Projeto de Lei n. 3529/2012).

A produção de energia proveniente das ondas e marés ainda está na fase de projetos no Brasil, não integrando ainda a matriz energética brasileira. O primeiro projeto para geração de energia elétrica por meio do movimento das ondas do mar da América Latina foi instaurado no Ceará em 2012. Apesar da ampla divulgação

²⁷

Disponível

em:

<<http://www.iea.org/publications/freepublications/publication/NextGenerationWindandSolarPower.pdf>>. Acesso em: 26 jul. 2016.

²⁸ “Em 2015, as empresas que utilizam biomassa como fonte de geração de energia elétrica produziram 22.572 GWh para o Sistema Interligado Nacional (SIN), de acordo com a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Palha e bagaço de cana-de-açúcar foram responsáveis por 89,4% deste montante. A produção de bioeletricidade, que representou 4,2% do total produzido pelo setor elétrico brasileiro, só não foi superior ao volume gerado pelas usinas hidrelétricas e térmicas a gás, que entregaram 351.927 GWh e 61.843 GWh ao SIN, respectivamente.”

(Disponível

em:

<<http://www.unica.com.br/noticia/3102159920338941144/geracao-de-energia-eletrica-pela-biomassa-perde- apenas-para-hidreletricas-e-gas/>>. Acesso em: 23 jul. 2016.

e dos elevados gastos (estimam-se 18 milhões de reais), está abandonado, não tendo tido, pelo visto, o êxito esperado.

Ante o contexto das energias renováveis no País, destacar-se-ão a seguir as duas fontes em ampla ascensão - a solar e a eólica - e exatamente por estarem na fase de consolidação deverão ter maior atenção das políticas públicas.

4 Geração de energia solar fotovoltaica no Brasil

A energia solar integra atualmente a matriz energética nacional ainda num percentual muito pequeno (0,01% em 2015 - BEN/2015), no entanto, não restam dúvidas de que será, num futuro próximo, uma das importantes fontes complementares de energia no País e no Mundo.

Com um prognóstico positivo, Gernot Wagner e Martin Weitzman²⁹, ao enfatizarem o crescimento acelerado dessa fonte de energia, asseveram que o fato de os preços das energias fotovoltaicas solares terem caído mais de 80% em cinco anos é um sinal de esperança nesse panorama da crise ambiental.

Atualmente resta comprovado que os instrumentos fiscais, atuando em harmonia com os demais elementos de proteção ambiental, encurtam o caminho à transição para a “economia verde”, hoje um objetivo global.

O processo solar fotovoltaico ainda é relativamente recente, tendo sido a Resolução da ANEEL n. 482/2012 um importante marco em prol do desenvolvimento desta fonte no Brasil, pois, antes de 2012, só havia sistemas isolados não ligados a rede e voltados praticamente para o bombeamento de água. Além do mais, não sendo possível

²⁹ WAGNER, Gernot; WEITZMAN, Martin L. **As consequências económicas de um planeta mais quente**. Lisboa: Bertrand, 2015, p. 10-11.

o armazenamento da energia gerada pelas residências, o sistema de compensação com o consumo de energia elétrica ativa, previsto na Resolução n. 482, foi um grande avanço no setor³⁰.

A geração distribuída, onde se dá o consumo, na microgeração e na minigeração de energia solar, ainda possui custo elevado, o que retarda o progresso do setor. Hoje, somente consumidores de elevado poder aquisitivo, com o consumo médio de 400 a 100kwh/mês, têm condições de instalar os equipamentos no primeiro momento, conforme relatado na pesquisa do Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado Federal³¹.

Uma vez editada a Resolução ANEEL n. 482/2012, criaram-se as condições gerais para o acesso de microgeração e minigeração distribuída aos sistemas de distribuição de energia elétrica, por meio do sistema de compensação de créditos.

Posteriormente, a Resolução ANEEL n. 687/2015 revisou a Resolução n. 482/2015, trazendo grandes melhorias e maiores incentivos para a geração solar fotovoltaica, destacando as principais, como: os créditos de energia elétrica adquiridos por proprietários de micro e minigeração participantes do Sistema de Compensação de Energia Elétrica serão calculados integralmente, com base em todas as componentes da tarifa de energia elétrica; a possibilidade do autoconsumo remoto, permitindo um gerador utilizar créditos em outra unidade consumidora; a

³⁰ Sobre o tema, ver: MARTINS FILHO, Luiz Dias. Energia limpa, construções sustentáveis e a Resolução Normativa ANEEL n. 482/2012. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (Org.). **Tributação ambiental: reflexos na construção civil**. Curitiba: CRV, 2013, p. 318.

³¹ SILVA, Rutelly Marques da. **Energia solar no Brasil: dos incentivos aos desafios**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Fevereiro/2015 (texto para discussão n. 166), p. 29. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 12 jun. 2016.

geração compartilhada, ensejando a que diversos interessados se unam em consórcio ou cooperativa e instalem uma micro ou minigeração distribuída e utilizem a energia gerada para redução das faturas; expandiu o tempo de duração dos créditos de três para cinco anos.

Destaca-se hoje no Brasil a possibilidade da geração compartilhada de energia solar, que permite fazer a transferência dos créditos excedentes entre diversas propriedades.

Outra novidade recente é o autoconsumo remoto, sendo possível utilizar um terreno de propriedade do produtor para construir um sistema fotovoltaico e aplicar a produção de energia para abater a conta de luz em outro local também de sua propriedade.

No atual panorama, é imprescindível a adoção de medidas governamentais que proporcionem o fomento ao setor de energia solar no Brasil, principalmente, em relação às cidades da região Nordeste, localizadas na área do País com maior grau de radiação solar e com uma população de baixo poder aquisitivo. Nessa região, considerada um parque natural para instalação dos painéis solares em virtude da constância da radiação solar, com poucas variações climáticas, garantindo a produção energética por todo o ano com baixa intermitência, estima-se duplo benefício, tanto no concernente à questão ambiental, como também em acréscimos socioeconômicos, o que enseja a prática de uma tributação apropriada decorrente de uma política fiscal eficiente e promocional.

No Brasil a energia solar ainda não é competitiva, como já ocorre com a eólica. Para criar este mercado, é preciso haver subsídios e incentivos do governo. Os incentivos fiscais devem estimular a diminuição do custo da geração fotovoltaica, em comparação com o custo das energias convencionais. Deve-se também rever o

percentual dos tributos na indústria solar, que atualmente gera um aumento considerável na geração da energia³².

Os investimentos para fins domésticos ainda são muito caros. Para melhor compreender a afirmação, tomar-se-á como exemplo uma família de quatro pessoas, cujo investimento para geração fotovoltaica ficará em torno de 15 e 25 mil reais, com retorno de cinco a dez anos para se pagar. Considerando que a vida útil dos equipamentos é de aproximadamente 25 anos, concluiu-se que o investimento para uso doméstico ainda não é economicamente vantajoso³³. O alto custo do equipamento para a microgeração no âmbito das residências e comércios

³² **NOTA TÉCNICA EPE - Análise da Inserção da Geração Solar na Matriz Elétrica Brasileira.** Estimativa do custo de investimento no Brasil - para internalização dos custos descritos no item anterior, deve ser considerada a incidência de impostos (imposto de importação, IPI, quando for o caso, ICMS, PIS, COFINS etc.), que nem sempre ocorrem de forma homogênea sobre todas as parcelas. A partir de informações do Grupo Setorial Fotovoltaico da Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica – ABINEE, constata-se que esse sobre custo estaria entre 30 e 35%, percentual que incidiria sobre os valores de referência internacionais. De fato, para a instalação de 100kWp, o custo de investimento seria de R\$6,31/Wp, desconsiderados impostos, elevando-se para R\$8,36/kWp ao ser considerada a carga tributária, o que significa algo como 32,5% de elevação. Descontados, os impostos nos locais de origem, tem-se que, em termos líquidos, a internalização no Brasil dos custos de investimento em sistema de geração fotovoltaica importaria na elevação em cerca de 25% dos valores atribuídos como referência internacional. Disponível em: <http://www.epe.gov.br/geracao/Documents/Estudos_23/NT_EnergiaSolar_2012.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2016.

³³ “O diretor-executivo da ABSOLAR acredita que o custo dos equipamentos poderia ter uma queda de 20 a 25 por cento se o governo conseguisse desonerá-los das cobranças de IPI, PIS/COFINS e se os Estados concordassem com isenção do ICMS.” Disponível em: <<http://absolar.org.br/noticia/noticias-externas/energia-solar-pode-ter-desoneracao-mas-acesso-a-equipamento-ainda-e-desafio.html>>. Acesso em: 23 jul. 2016.

ainda é uma grande barreira e que pode ser superada com o apoio do governo. Medidas fiscais e de fomento podem auxiliar muito o desenvolvimento da energia solar no País.

A elevada incidência tributária também representa obstáculo na indústria solar, motivo pelo qual as políticas fiscais promocionais são bem-vindas neste momento. Algumas já estão sendo adotadas e merecem destaque, como, por exemplo, as inventariadas a seguir.

Municípios brasileiros estão concedendo desconto do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU para estimular a utilização a geração solar fotovoltaica em residências e em estabelecimentos comerciais.

O *Programa PE Solar*, instituído pelo Decreto n. 41.786, 29/05/2015, no Estado de Pernambuco, visa a estimular a implantação de microgerações e minigerções de fonte solar distribuídas em instalações consumidoras em todo o Estado, com a redução do IPTU³⁴.

Em Salvador, o Decreto n. 25.899, de 24/03/15, institui o “Programa de Certificação Sustentável – IPTU VERDE”, com descontos de 5% a 10% para medidas que estimulem a proteção do meio ambiente, dentre as quais, a utilização de painéis solares nas residências³⁵.

Em São Paulo, tramita o Projeto de Lei Municipal n. 346/2014, que prevê a redução no IPTU de parte dos gastos incorridos com a instalação de sistema fotovoltaico em imóveis localizados na Cidade, correspondente a até 10% do valor total nominal do contrato ou nota fiscal do investimento realizado no sistema fotovoltaico pelo interessado³⁶.

³⁴ Disponível em: <http://www.energia.pe.gov.br/?page_id=77>. Acesso em: 23 jul. 2016.

³⁵ Disponível em: <<http://iptuverde.salvador.ba.gov.br/downloads/Decreto.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2016.

³⁶ “Projeto de Lei n. 01-00346/2014:

Os municípios devem considerar que o retorno do investimento é em torno de cinco a dez anos e que o equipamento dura por volta de 25 anos, portanto, esses incentivos devem ser calculados com base neste tempo e em valores que realmente sejam percebidos pelo consumidor. Os impactos decorrentes da renúncia de receita devem ser analisados a longo prazo e considerando o ganho ambiental e o aumento dos serviços que surgirão em virtude das novas usinas solares. O critério ambiental tem que ser considerando nestes incentivos, devendo o art. 14, da Lei Complementar n. 101/2000, ser interpretado sistemicamente, quando a renúncia de receita for motivada por questão ambiental³⁷.

Art. 1º Os imóveis residenciais, comerciais e industriais que instalem sistema fotovoltaicos no município de São Paulo farão jus a redução no Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) na forma aqui estabelecida, por um período de 5 exercícios fiscais, a contar da data de início de operação do sistema fotovoltaico e após entrada em vigência da presente Lei.

§ 1º. Os imóveis que instalem sistemas fotovoltaicos, obedecendo aos padrões técnicos estabelecidos em resoluções da ANEEL, nos Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST) e normas técnicas vigentes farão jus a uma redução anual correspondente a até 10% do valor total nominal do contrato ou nota fiscal do investimento realizado no sistema fotovoltaico pelo interessado.” Disponível em: <<http://documentacao.camara.sp.gov.br/iah/fulltext/projeto/PL0346-2014.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2016.

³⁷ Neste sentido: “O conceito de gestão fiscal responsável no Brasil deve ser ajustado às necessidades ambientais contemporâneas. Sugerimos a alteração da Lei Complementar n. 101/2000, no sentido de incluir em seus princípios o critério ambiental como condição de boa gestão e, ainda, acrescentar em seu art. 14 uma análise diferenciada para as renúncias de receita quando decorrentes de medidas voltadas à proteção ambiental.” (CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 194).

No âmbito estadual, o Convênio ICMS n. 16/2015 possibilitou aos estados isentarem a tributação do ICMS na eletricidade gerada pelo sistema fotovoltaico e injetada na rede de distribuição. A adesão é voluntária e deve ser manifestada por cada unidade federada. Até agosto de 2016, dezenove unidades federadas já aderiram ao Convênio n. 16/2015: Mato Grosso, Bahia, Distrito Federal, Maranhão, São Paulo, Pernambuco, Goiás, Rio Grande do Norte, Ceará, Tocantins, Minas Gerais, Roraima, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Alagoas, Rondônia e Acre.

No âmbito federal, o Projeto de Lei n. 8.322/2014³⁸ prevê a isenção do Imposto de Importação sobre equipamentos e componentes de geração elétrica de fonte solar, quando não houver produto similar nacional.

Uma das mais importantes e esperadas medidas de incentivo para o fomento da geração de energia solar fotovoltaica é a prevista no Projeto de Lei n. 371/2015³⁹, que permitirá a utilização dos recursos do FGTS para aquisição e instalação em moradia própria de equipamentos destinados à geração de energia elétrica oriundas das fontes hidráulica, solar, eólica ou biomassa. De acordo com o relatório elaborado a pedido do Greenpeace Brasil⁴⁰ -

³⁸ Atualmente o PL n. 8.322/14 está na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, desde 02/06/2016. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=860916>>. Acesso em: 20 maio 2016.

³⁹ O PLS n. 371/2015 encontra-se na Secretaria de Legislativa do Senado desde 29/06/2016, aguardando inclusão na ordem do dia de requerimento. Disponível em:

<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121833>. Acesso em: 1 ago. 2016.

⁴⁰ Disponível em: [http://www.greenpeace.org/brasil/Global/brasil/documentos/2016/Relatorio Alvorada Greenpeace Brasil.pdf](http://www.greenpeace.org/brasil/Global/brasil/documentos/2016/Relatorio%20Alvorada%20Greenpeace%20Brasil.pdf). Acesso em: 26 jul. 2016.

ALVORADA: como o incentivo à energia solar fotovoltaica por transformar o Brasil - a utilização dos recursos do FGTS na aquisição do sistema de geração permitirá grande expansão e aceleração com vistas a difundir sistemas fotovoltaicos para a população brasileira.

Comprova-se, pois, que a energia solar fotovoltaica está em plena ascensão no Brasil, tendendo a ter um crescimento ainda maior nos próximos anos e, certamente, corresponderá a uma das mais importantes fontes renováveis do País, considerando o imenso potencial natural de Estado brasileiro, onde o sol é abundante e constante.

5 Energia eólica no contexto nacional

A energia eólica, quando instalada com a devida precaução, é uma das fontes de energia com menor impacto ambiental, não emitindo gases de efeito estufa nem poluentes⁴¹.

⁴¹ “Como pontos positivos da implantação de um Parque Eólico, podemos considerar: é uma fonte renovável de energia, não emite gases de efeito estufa e gases poluentes; compatível com usos diversos da área de instalação (como agricultura e pecuária); possui grande potencial, capaz de gerar energia em larga escala e traz redução nos custos de produção de energia. Apesar de gerar energia barata, o custo para implantação das estruturas é consideravelmente alto, especialmente no que se refere à construção das torres eólicas. Também se considera a complexidade e o alto custo dos estudos de mapeamento, medição e previsão dos ventos (para verificação quanto ao aproveitamento anual dos ventos). Ainda alguns pontos negativos acerca da exploração da energia eólica são a poluição sonora e visual e a possível interferência na rota migratória de pássaros (impacto na fauna).” (SOUZA RENAN, Mariana de Paula; FRANÇA, Verônica Maria Ramos do Nascimento. Os custos ambientais para a instalação de parques eólicos no Brasil. In: CUSTÓDIO, Maraluce M. (Org.). **Energia e direito: perspectivas para um diálogo de sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 180).

No Brasil a geração de energia eólica cresce a cada ano. De acordo com os dados da ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, a energia eólica é alternativa importante para a diversificação do *mix* de geração de eletricidade no País⁴².

Foi instalada a primeira turbina eólica em 1992, em Fernando de Noronha⁴³. Desde então, cresce lentamente, tendo sido, contudo, acelerado este movimento nos últimos anos, sendo hoje a que tem o maior crescimento na matriz elétrica nacional.

Atualmente, as regiões brasileiras com maior número de usinas e maior capacidade instalada são o Nordeste e o Sul – que, juntas, respondem por mais de 80% dos parques eólicos, da geração energética e dos investimentos previstos para os próximos anos. Os maiores produtores são Rio Grande do Norte, Bahia, Ceará e Rio Grande do Sul. Importantes projetos, no entanto, estão sendo desenvolvidos em outros estados, como, por exemplo, o megaprojeto “Ventos do Araripe”, no Piauí, que prevê uma produção para 2017 de mais de 10% de toda a energia eólica do País.

No âmbito estadual, como estímulo ao desenvolvimento das energias renováveis, o Convênio n. 101/1997 teve grande êxito no fomento das eólicas, alcançando posteriormente os equipamentos de geração de energia solar fotovoltaica. Com este Convênio, foi concedida isenção de ICMS às operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das

⁴² Disponível em: <http://www.mma.gov.br/clima/energia/energiasrenovaveis/energia-eolica>. Acesso em: 9 jun. 2016.

⁴³ Sobre o histórico do potencial eólico no Brasil ver: NETO PEREIRA, Aloísio. **A energia eólica no direito ambiental brasileiro**. Rio de Janeiro: Synergia, 2014.

energias eólica e solar, com validade até 31.12.2021 (prorrogado pelo Convênio n. 10/2014).

Em relação aos tributos federais, a Lei n. 13.097, de 19/01/2015, reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores. De acordo com a Associação Brasileira de Indústria de Máquinas e Equipamentos - ABIMAQ⁴⁴, esta desoneração tornou a geração eólica mais competitiva, pois os tributos representam 26,25% do custo de um aerogerador nacional, enquanto no produto importado chega a 14%.

O REIDE - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – instituído pela Lei n. 11.488/2007, também prevê benefícios a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. No setor energético, cabe ao Ministério de Minas e Energia⁴⁵ aprovar mediante Portaria, o enquadramento das empresas no REIDE.

6 Tributação e energia no Brasil

No Brasil, a incidência tributária no setor energético é muito alta⁴⁶ e o reflexo disto é diretamente sentido no

⁴⁴ Disponível em: <<http://wp.clicrbs.com.br/acertodecontas/2014/10/08/governo-federal-isenta-aerogeradores-de-piscofins/>>. Acesso em: 28 jul. 2016

⁴⁵ Disponível em: <www.mme.gov.br>. Acesso em: 28 jul. 2016.

⁴⁶ Alonso Madrigal menciona que nos países da OCDE ocorre exatamente o oposto, com uma tendência de diminuição nos últimos cinco anos: “Con todo, conviene situar en sus justos términos el peso relativo de la fiscalidad ecológica en el conjunto del sistema tributario, pues de acuerdo con los propios datos suministrados por la Unión Europea se advierte que, ajustados con la inflación, los ingresos por los

bolso do cidadão brasileiro. Basta checar a conta de luz de uma residência para constatar a elevada incidência tributária direta, isto sem mencionar os tributos indiretos e não expressos na conta.

As distintas modalidades de geração de energia deveriam ser consideradas no momento da comercialização, inclusive internalizando as externalidades positivas e negativas, ou seja, não podem gerações de energia com distintos graus de contaminação e danos ambientais possuir um tratamento fiscal idêntico. Em outras palavras, não deveria ter a mesma incidência fiscal a energia proveniente de uma termelétrica e de um parque eólico.

Um dos tributos que mais onera a conta final da energia para o consumidor é o ICMS, cobrado pelos estados e o Distrito Federal, cujas alíquotas, na sua maioria, são aplicadas independentemente da destinação ou quantidade consumida. Tal cobrança encarece o preço da energia no País e, ainda, não obedece ao princípio da seletividade, aplicando alíquotas altas e similares aos produtos supérfluos.

A tendência de se considerar o princípio da seletividade em relação às alíquotas do ICMS incidente sobre o uso da energia direciona-se de modo positivo nos tribunais brasileiros.

O Recurso Extraordinário n. 634.457, julgado em 15.8.2014, serve como paradigma para muitas decisões. Ali o STF se manifesta no sentido de que deve ser observado o princípio da seletividade como medida obrigatória na instituição das alíquotas sobre energia elétrica, por ser este

tributos energéticos han decrecido en los últimos cinco años; siendo esta tendencia extensible al resto de los países de la OCDE.” (MADRIGAL, F. J. Alonso. La tributación medioambiental y la energía. In: BECKER, Fernando et al (Dir.). **Tratado de tributación medioambiental**. Vol. 1, Navarra: Aranzadi, 2008, p. 642.

um serviço essencial, devendo ser tributado com alíquotas inferiores àqueles bens de natureza supérflua, não sendo razoável que a energia seja tributada sob a mesma fração de armas, munições, bebidas alcoólicas, fumo, cigarros e demais artigos prescindíveis.

No momento, a grande dificuldade dos estados é equilibrar o orçamento público, uma vez que a arrecadação proveniente do consumo do uso de energia é uma das mais relevantes e estáveis. Abrir mão dessa arrecadação certa e constante não está em nenhum plano orçamentário dos governos estaduais, mormente agora neste período de crise econômica. Percebe-se que a crise ambiental é sempre deixada para segundo plano em relação à crise econômica e, por conta dessa atitude imediatista, agrava-se a crise ambiental.

No Brasil, considerando as peculiaridades de cada região, a situação ainda fica mais confusa em virtude das alíquotas diferenciadas nos estados. Considerando o fato de que no setor industrial a energia é um dos principais custos, fica difícil explicar esta variação de alíquotas para um investidor estrangeiro que tem filiais em estados diferentes. Mais ainda confuso é se mencionarmos que existe um órgão – o CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária – que busca exatamente dar uniformidade ao tratamento tributário entre os estados e, ainda assim, as alíquotas incidentes sobre energia elétrica variam de 18% a 30%, dependendo da unidade federada.

No tocante aos impostos, o art. 155, § 3º, determinou que somente o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação e o ICMS poderão incidir sobre a energia elétrica, vedando, ainda, a tributação nas operações interestaduais (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, CF/88).

Ocorre que tal vedação se limitou aos impostos, não impedindo que incida sobre o uso da energia as contribuições, como PIS e COFINS, cujas alíquotas são de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

De acordo com a ABRADÉE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica, o percentual dos tributos incidentes sobre o uso da energia é de 30%, considerando o ano de 2015.⁴⁷

Em decorrência da elevada tributação que recai sobre a geração das energias, resta clara a necessidade de incentivos fiscais como mecanismos de atratividade para o incremento das energias renováveis, permitindo acelerar o necessário crescimento dessas importantes fontes de energia.

6.1 ICMS sobre a energia: as decisões contraditórias do Judiciário

Problema recorrente no âmbito do Poder Judiciário é a discussão sobre a ampliação da base de cálculo do ICMS decorrente de vários encargos ali inseridos e que enseja conflitos jurídicos constantes no País. A inclusão, na base de cálculo, da TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica e da TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - são casos concretos de questionamentos pelos contribuintes, pois elas oneram ainda mais a conta do consumidor final.

O entendimento do Fisco é de que a base de cálculo do ICMS sobre energia é o valor efetivamente pago pelo consumidor para ter a “mercadoria” em seu domicílio, portanto, incluindo-se na base de cálculo de tal operação todos os valores, custos e encargos incorridos da geração até a entrada da energia no estabelecimento/residência do consumidor.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu no Recurso Especial n. 1.408.485 (19/5/2015) e Recurso Especial n.

⁴⁷ Disponível em: <<http://www.abradee.com.br/setor-de-distribuicao/tarifas-de-energia/tarifas-de-energia>>. Acesso em: 17 jul. 2016.

1.075.223 (11/6/2013) que a TUSD e a TUST não fazem parte da base de cálculo do ICMS. O fundamento da decisão é no sentido de que o ICMS incide tão-somente sobre os valores referentes à energia elétrica consumida (kWh) e à demanda de potência efetivamente utilizada (kW), não incluindo na base de cálculo o transporte da energia. Estas decisões, contudo, não estão sujeitas ao rito dos recursos repetitivos, portanto, posições contrárias a este entendimento ainda são proferidas, ensejando instabilidade na economia, uma vez que, no mesmo Estado, pode ter uma empresa que tenha decisão judicial favorável à exclusão dos referidos encargos da base de cálculo do ICMS incidente sobre energia, e outra, do mesmo ramo de atividade, sem esta exclusão, tendo perda da competitividade.

Há ainda os problemas decorrentes da cobrança do ICMS ao fornecedor da energia, mesmo quando não concluído o negócio jurídico, como, por exemplo, nos casos de furto, fraude ou inadimplência, quando não deveria ser cobrado o imposto por não ter concluído a operação jurídica. De um lado, o fisco entende que o fato gerador decorre da circulação da mercadoria independentemente do pagamento pelo consumidor. Do outro, os fornecedores recusam-se a pagar por entenderem que, sem o pagamento devido da energia, não teria ocorrido o fato gerador e o pagamento do tributo que é repassado ao consumidor final geraria um enriquecimento ilícito ao Estado. Neste ponto, compartilhamos do entendimento de Paulo de Barros Carvalho⁴⁸, que exprime não ser exigível o ICMS nas hipóteses em que o fornecimento de energia não tenha respaldo em um

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. As perdas técnicas e comerciais de energia elétrica e a exigência do ICMS. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. **Tributação no setor elétrico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36.

negócio jurídico, como é o caso de furtos de energia elétrica e outras espécies de fraude.

Também há hoje a polêmica referente à possibilidade de estorno dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS sobre as perdas técnicas e comerciais de energia elétrica, que não têm ainda uma decisão unificada.⁴⁹

Em razão de alguns problemas apontados, demonstra-se a necessidade urgente de regulamentar as operações com energia elétrica, que hoje tem julgamentos dissonantes que causam grande insegurança jurídica, ensejando instabilidade e perda de competitividade para as empresas. A legislação do ICMS em muitos estados é antiga e remonta aos anos de 1990 e grande parte em convênios com constitucionalidade questionável.

Com a entrada, no País, das energias renováveis, é imprescindível uma reorganização da legislação para garantir o avanço necessário das fontes alternativas e limpas, nos exatos termos previstos nas convenções internacionais ratificadas pelo Brasil.

7 Encargos setoriais incidentes sobre a energia

Além do peso dos tributos, a conta final da energia elétrica é onerada pelos encargos setoriais, que incidem tanto sobre o custo da distribuição, como também sobre os custos da geração e da transmissão.

Há uma polêmica sobre a natureza jurídica destes encargos, uns entendendo ser tributo, outros afirmando que são tarifas (preço público). Compreende-se, contudo, que não são tributos, mas sim exações autorizadas na

⁴⁹ PRADO, Flávio Augusto Dumont; SUCHODOLAK, Ricardo Alexandre. O estorno dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos e sua aplicação sobre as perdas técnicas e comerciais de energia elétrica. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. **Tributação no setor elétrico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 121-143.

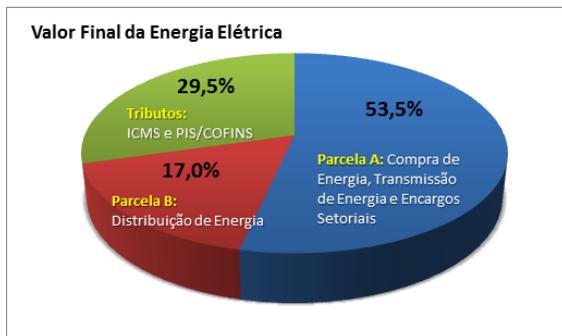
legislação, cujos valores são estabelecidos pelas resoluções ou despachos da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, com a finalidade de obter recursos para financiar necessidades específicas do setor elétrico.

É preciso considerar o valor destas exações e seus reflexos no preço final da energia no Brasil, pois atualmente, além de aumentar o preço para o consumidor, há ainda dificuldades em identificá-las, uma vez que a Resolução n. 115/2005 da ANEEL determina tão-somente que os encargos setoriais devem ser definidos em R\$ (real), com base em sua soma total, não ficando claro na conta exibida aos consumidores todos esses encargos.

Outra dificuldade para esclarecer o preço real da energia elétrica no País é que o transporte da energia é dividido em dois segmentos: a transmissão e a distribuição. Aquela entrega a energia à distribuidora e esta leva a energia ao usuário final. A conta final do consumidor é composta pela compra da energia com os custos da geração, transmissão e distribuição, acrescida dos encargos setoriais e tributos. Nesta composição, ao se isolar a mercadoria energia, observar-se-á que ela tem um dos menores preços do valor total da conta.

A ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, para fins de cálculo tarifário, classifica os custos da distribuidora em duas parcelas: 1. Parcela A – compra de energia, transmissão e encargos setoriais e; 2. Parcela B – distribuição de energia. Os percentuais incidentes sobre o preço da energia são⁵⁰:

⁵⁰ Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/destaques-tarifas/-/asset_publisher/Pt4a5DsYJ88I/content/composicao-da-tarifa/654800?inheritRedirect=false&redirect=http%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fdestaques-tarifas%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Pt4a5DsYJ88I%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D3%26p_p_col_count%3D6>. Acesso em: 30



Fonte: ANEEL.

Os encargos setoriais são instituídos por lei e a justificativa do repasse ao consumidor final é a garantia do equilíbrio econômico-financeiro contratual, porém, na prática, o que se percebe é uma elevação absurda da conta de energia para o cidadão brasileiro, que arca com todo o ônus financeiro de tributos e exações diversas que não deveriam ser repassados.

Atualmente os encargos setoriais integrantes da Parcela A são⁵¹:

1. Conta de Desenvolvimento Energético – CDE – Lei n. 10.438/2002.
2. Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA - Lei n. 10.438/2002.
3. Compensação Financeira pela Utilização de Recursos Hídricos – CFURH Lei n. 7.990/89.
4. Encargos de Serviços do Sistema – ESS e de Energia de Reserva – EER - Decreto nº

jul. 2016.

⁵¹ Dados de acordo com a ANEEL. Disponíveis em: <<http://www.aneel.gov.br/procedimentos-de-regulacao-tarifaria-proret>>. Acesso em: 30 jul. 2016.

- 5.163/2004, que regulamenta a Lei nº 10.848/2004.
5. Taxa de Fiscalização dos Serviços de Energia Elétrica – TFSEE - Lei n.º 9.427/1996.
 6. Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Programa de Eficiência Energética – PEE - Lei 9.991/2000.
 7. Contribuição ao Operador Nacional do Sistema – NOS - Leis nº 9.648/1998 e nº 10.848/2004 e o Decreto nº 5.081/2004.

Sobre a transmissão de energia, há ainda o pagamento do uso do sistema de transmissão que é feito por meio da aplicação da TUST - Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão. De igual maneira, incide sobre a distribuição de energia a TUSD – Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição.

Com esta breve síntese dos tantos encargos que incluem o preço final da energia no Brasil, resta claro que o alto custo para o consumidor final tem que ser revisto, afinal, é um serviço público essencial.

8 Energias renováveis: mercado e questões tributárias

O mercado de energia elétrica modificou sua dinâmica em 1995, tornando-se cada vez mais competitivo e dinâmico com a participação do setor privado.

A Lei n. 8.987/95 extinguiu a exclusividade para a outorga de concessão ou permissão. Em seguida, com a Lei n. 9.074/95, os “consumidores livres” passaram a optar pela contratação do seu fornecimento ou mesmo pela produção independente.

A transmissão e a distribuição de energia elétrica são serviços públicos e, mesmo quando delegados a terceiros, são submetidas ao Poder Público, enquanto a

geração e a comercialização de energia caracterizam-se como atividades de exploração econômica.

Como bem ressalta Daniel Araujo Carneiro⁵², como estímulo à competitividade do setor, houve uma desverticalização das atividades de geração, transmissão, distribuição e comercialização, disto participando o setor privado, mediante concessões, permissões e autorizações outorgadas pela ANEEL. Com a participação das energias renováveis, este mercado cresce ainda mais.

Atualmente as empresas que produzem energia decorrentes de fontes alternativas, como a solar e a eólica, devidamente autorizadas pela ANEEL como minigeração (até 100 KW) e microgeração (de 100Kw a 1.000Kw), podem vender a energia no mercado livre.

O serviço público de energia elétrica no País é realizado por concessão⁵³ e operacionalizado por empresas privadas e sociedades de economia mista.

As vendas ocorrem nos leilões específicos para fontes alternativas (LFA), consideradas as que produzem energia elétrica com base na biomassa, as eólicas, solares e as pequenas hidrelétricas.

Ocorre que no Brasil as grandes empresas responsáveis pelo mercado cativo hoje são multinacionais em virtude das privatizações ocorridas desde os anos de 1990 e, sem dúvidas, não é do interesse dessas empresas que os consumidores brasileiros passem a produzir a própria energia. Percebe-se que as distribuidoras não têm interesse em dar agilidade a essa transição para as energias renováveis, o que, certamente, interferirá nos seus lucros. Este obstáculo real de mercado precisa ser enfrentado e

⁵² CARNEIRO, Daniel Araujo. **Tributos e encargos do setor elétrico brasileiro**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 69.

⁵³ Sobre a concessão de energia elétrica ver: NASCIMENTO, José Carlos Martins do. **Imunidade tributária dos bens afetados à concessão de energia**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

administrado pelo Governo brasileiro. Daí a importância da interferência estatal para viabilizar este processo de transição e, paralelamente, garantir a produtividade das empresas tradicionais.

De acordo com a ABRADÉE⁵⁴, o primeiro contrato de comercialização de energia elétrica no Brasil ocorreu em 1999 e, atualmente, existem cerca de 100 agentes de comercialização de energia elétrica no País, muitos deles atuando como intermediários de usinas com os consumidores livres.

Outro obstáculo para as microgeração e minigeração distribuídas é que, até o momento, no Brasil, só há o sistema de compensação de energia, não sendo permitida a venda para a concessionária, como ocorre na Alemanha.

Percebem-se no âmbito das energias renováveis, principalmente na geração solar fotovoltaica, ainda uma incerteza no mercado e uma baixa competitividade, o que justifica neste momento uma atuação incentivadora do Governo e dos agentes de mercado. Como bem demonstrado na Nota Técnica EPE⁵⁵, a curva de aprendizado dessa indústria no mundo ainda está em evolução e os custos associados denota decréscimos significativos. Com efeito, os incentivos atuais devem permanecer até que essas fontes se tornem competitivas, que tudo leva a crer, o serão muito em breve.

9 Considerações finais

Avanços legislativos significativos são concedidos no setor das energias renováveis, contudo, não basta

⁵⁴ Disponível em: <<http://www.abradee.com.br/setor-eletrico/visao-geral-do-setor>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

⁵⁵ NOTA TÉCNICA EPE. **Análise da inserção da geração solar na matriz elétrica brasileira**. Rio de Janeiro: EPE, 2012, p. 53.

simplesmente oferecer incentivos sem observar os resultados auferidos em prol do meio ambiente. É preciso comprovar o lucro ambiental e, ainda, se os motivos que fundamentaram os incentivos ainda prevalecem.

Checar, por exemplo, se os incentivos concedidos na energia eólica garantem o aumento deste tipo de energia no País; da mesma forma, os incentivos decorrentes em outros setores devem ser avaliados, tais como o previsto na Política Nacional de Resíduos Sólidos, por exemplo, eles ensejam um melhor controle dos resíduos no País? A isenção do IPVA para os carros elétricos estimula a compra desses veículos e melhora a qualidade do ar? A redução do ICMS para o papel reciclado diminui o preço para o consumidor final? Enfim, são inúmeras avaliações que devem ser feitas com o rigor necessário para que os incentivos e subsídios com fundamento na proteção ambiental não se convertam simplesmente em lucro para as empresas em vez do esperado lucro ambiental.

Não basta atuar na elaboração da lei, pois é preciso também e, principalmente, checar os resultados. A tributação ambiental tem que avançar e se preocupar com as consequências das leis fiscais ambientais. Está no momento de incluir o Direito Financeiro nesta discussão e controlar os gastos públicos e o lucro ambiental em matéria de tributos com fins ambientais, principalmente no setor elétrico cujos valores financeiros envolvidos são elevados, tanto do lado do Governo como das empresas.

Incentivos fiscais sem controle desequilibram a economia. Os incentivos têm que ser coordenados e com prazos limitados.

O que é certo, porém, neste momento de consolidação das energias renováveis no país, é a necessidade de incentivos para que o setor se desenvolva na velocidade que o meio ambiente exige e o torne competitivo no mercado nacional e internacional.

Políticas públicas adequadas são imprescindíveis para tornar o mercado das energias renováveis competitivo, permitindo maior segurança e fomentando novos investimentos, tudo de maneira a contribuir para a necessária transição das energias tradicionais para as energias renováveis.

Considerando o compromisso assumido pelo Brasil na COP21 em reduzir a emissão de CO₂ nos próximos anos, o governo e o mercado brasileiros têm que se adequar as novas tecnologias das energias renováveis.

REFERÊNCIAS

BASSANI, Matheus Linc. Um desafio na Organização Mundial do Comércio: viabilidade de um acordo plurilateral sobre energia. **Revista de Direito Internacional**, Brasília, v. 12, n. 2. 2014, p. 168-919. Disponível em: <http://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/index.php/rdi/article/view/3086/pdf>. Acesso em: 1 ago. 2016.

CARNEIRO, Daniel Araujo. **Tributos e encargos do setor elétrico brasileiro**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. As perdas técnicas e comerciais de energia elétrica e a exigência do ICMS. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. **Tributação no setor elétrico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 21-36.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 95-208.

CUSTÓDIO, Maraluce Maria; VALLE, Cíntia Nogueira de Lima. Energia renovável, energia alternativa e energia limpa: breve estudo sobre a diferenciação de conceitos. In: CUSTÓDIO, Maraluce M. (Org.). **Energia e direito**:

perspectivas para um diálogo de sustentabilidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 5-39.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito tributário ambiental**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

HODAS, David. International law and sustainable energy: a portrait of failure. In: **Environmental law and sustainability after Rio**. BENIDICKSON, Jamie; BOER, Ben; BENJAMIN, Antonio Herman; MORROW, Karen (Orgs.). USA; UK: Edward Elgar Publishing, 2011, p. 257-274.

KRAMER, Cynthia; BORBA NETO, João de. A visão multilateral do comércio sobre energia renovável: necessidade de regulamentação específica? In: VIVAN, Alexei Macorin; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). **Direito e energia**. São Paulo: Quartier latin, 2001, p. 243-260.

LIMA, José Roberto Martinez de. A criação de incidências tributárias por Estados e Municípios e competência privativa da União. In: VIVAN, Alexei Macorin; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). **Direito e energia**. São Paulo: Quartier latin, 2001, p. 281-304.

MADRIGAL, F. J. Alonso. La tributación medioambiental y la energía. In: BECKER, Fernando et al (Dirs.). **Tratado de tributación medioambiental**. Vol. 1, Navarra: Aranzadi, 2008, p. 641- 677.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Energia limpa, construções sustentáveis e a Resolução Normativa ANEEL n. 482/2012. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (Org.). **Tributação ambiental: reflexos na construção civil**. Curitiba: CRV, 2013, p. 311-323.

MORAES, Germana de Oliveira. UNASUL: notas sobre a integração energética e cultural da América do Sul. In: **Revista Latino Americana de Estudos Constitucionais**. N. 11, ano 9, nov. 2010. p. 273-301.

NETO PEREIRA, Aloísio. **A energia eólica no Direito Ambiental brasileiro**. Rio de Janeiro: Synergia, 2014.

NOFERI, Fabio. **Fiscalità dele energie rinnovabili**. Milão: Grupo 24 Ore, 2010.

NOTA TÉCNICA EPE. **Análise da inserção da geração solar na matriz elétrica brasileira**. Rio de Janeiro: EPE, 2012.

OECD. **Taxing energy use 2015**: OECD and selected partner economies. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264232334-en>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

OLADE. **Cambia la energía, cambia el mundo**: cambio climático y su impacto en el sector energético. Ecuador: Imprensa Monsalve Moreno, 2016. Disponível em: <http://biblioteca.olade.org/iah/fulltext/Bjnbr/v32_2/old0357.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2016.

PRADO, Flávio Augusto Dumont; SUCHODOLAK, Ricardo Alexandre. O estorno dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos e sua aplicação sobre as perdas técnicas e comerciais de energia elétrica. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. **Tributação no setor elétrico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 121-143.

SANTOS, Sofia. **Introdução à economia verde no contexto da política europeia**. Lisboa: Plátano Editora, 2016.

SILVA, Rutelly Marques da. **Energia solar no Brasil**: dos incentivos aos desafios. Brasília: Núcleo de Estudos e

Pesquisas/CONLEG/Senado, fevereiro/2015 (texto para discussão n. 166), p. 29. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 12 jun. 2016.

SILVA, Suzana Tavares. **Direito da energia**. Coimbra: Coimbra Editores, 2011.

SOUZA RENAN, Mariana de Paula e; FRANÇA, Verônica Maria Ramos do Nascimento. Os custos ambientais para a instalação de parques eólicos no Brasil. In: CUSTÓDIO, Maraluce M. (Org.). **Energia e Direito: perspectivas para um diálogo de sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 171-184.

TAVARES, Suzana da Silva. **Direito da energia**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

WAGNER, Gernot; WEITZMAN, Martin L. **As consequências económicas de um planeta mais quente**. Lisboa: Bertrand Editora, 2015.

A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO PARA INCENTIVAR A PRODUÇÃO DE ENERGIA RENOVÁVEL

Oksandro Osdival Gonçalves¹

1. Introdução

O objetivo do presente trabalho é apresentar um panorama geral acerca de possível caminho para incentivar a geração de energias renováveis no Brasil, com especial enfoque na região Sul.

Inicialmente, o texto aborda a intervenção do Estado na ordem econômica sob a perspectiva tributária, destacando que o tributo é uma forma eficiente para estimular condutas positivas ou negativas dos agentes econômicos, interferindo, assim, no seu processo decisório, em função de políticas públicas que visam atingir objetivos voltados ao atendimento de interesses coletivos relevantes.

Em seguida, o trabalho enfrenta a dicotomia entre a extrafiscalidade e o princípio da neutralidade tributária. De um lado o tributo deve ser neutro para não interferir no processo de formação de preços ou decisões dos que sofrem a sua incidência. Também não pode interferir na

¹ Doutor em Direito Comercial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Mestre em Direito Econômico pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado/ Doutorado) da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Professor de Direito Comercial da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Coordenador da Revista de Direito Empresarial – RDEMP. E-mail: oksandro@cgadv.com.br.

concorrência em um determinado segmento, pois se deve evitar que produza efeitos diferentes em agentes econômicos que atuam no mesmo mercado. Todavia, ao se admitir o caráter extrafiscal dos tributos se está abrindo mão, ainda que parcialmente, da neutralidade para atingir certas finalidades predeterminadas.

No tópico quatro, é tratada a extrafiscalidade como instrumento indutor de políticas públicas. De modo geral os agentes econômicos reagem a incentivos que podem vir na forma extrafiscal e decidem a partir de uma relação custo benefício, visando a maximização de seus próprios interesses. Assim, uma forma de acelerar uma política pública é através da instituição de benefícios fiscais.

No último tópico chega-se ao meio ambiente e a política nacional de energias renováveis. A questão ambiental é urgente e demanda medidas enérgicas visando suprir a defasagem entre o uso irracional dos recursos naturais não renováveis e poluentes, o que motiva o uso da extrafiscalidade para atingir tais objetivos rapidamente.

Finalmente, são apresentadas as conclusões do presente trabalho, nos limites propostos.

2. A tributação como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica

A ordem econômica brasileira foi expressamente contemplada no texto constitucional a partir do artigo 170, tendo como fundamentos a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano visando “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

Todavia, a adoção da forma de produção capitalista e a consagração da livre iniciativa não significa que o Estado deve abster-se de intervir na ordem econômica, tanto que o próprio texto constitucional demanda a intervenção do Estado na ordem econômica, pois a economia não “pode operar sem a existência de uma base

mínima de organização institucional”, cabendo ao Estado exercer tal função organizacional.²

Assim, a Constituição Federal admite que o Estado promova a exploração direta de atividades econômicas desde que necessário aos imperativos de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo (art. 173). Na forma indireta o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica pela realização das funções de fiscalização, incentivo e planejamento (art. 174).

Para Eros Roberto Grau³ há diferença entre intervenção e atuação. Para o autor a intervenção diz respeito à atuação do Estado na atividade econômica em sentido estrito, na “área de titularidade do setor privado”, enquanto a atuação tem significado mais amplo, na medida em que corresponde à ação estatal na atividade econômica em sentido amplo, ou seja, “tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado”. O mesmo autor trata de três modalidades de intervenção, quais sejam, (i) a intervenção por absorção ou participação, (ii) a intervenção por direção e (iii) a intervenção por indução.

A primeira situação diz respeito à intervenção do Estado no domínio econômico, quer dizer, “no campo da *atividade econômica em sentido estrito*”. Para tanto, pode absorver integralmente todas as atividades de determinado setor, atuando em regime de monopólio, ou atuar em regime de competição com outras empresas privadas,

² CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 13, n. 67, maio/jun. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=73649>>. Acesso em: 11/10/2016.

³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90/91.

participando da atividade econômica em determinado setor.⁴

No tocante às hipóteses de intervenção por direção e por indução, o Estado não atua no, e sim sobre o domínio econômico, isto é, exerce a função de regular a atividade econômica em sentido estrito. A diferença é que

Quando o faz por *direção*, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*. Quando o faz por *indução*, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.⁵

Nesta classificação, a tributação e as políticas fiscais podem ser utilizadas como espécie de intervenção por indução⁶, pois o Estado pode manejar tributos (aumenta-los ou desonerá-los), buscando estimular determinado comportamento pelos destinatários das normas (indução positiva) ou com o objetivo de desincentivar certas condutas (indução negativa).⁷

⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 143.

⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, 143/144.

⁶ “O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo finalmente os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal”. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, pág. 130.

⁷ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 79-102,

A partir destas noções é possível sustentar que o Estado deve intervir na ordem econômica para incentivar condutas ambientalmente sustentáveis, dentre as quais a geração de energias renováveis em detrimento daquelas baseadas em fontes não renováveis.

3. Extrafiscalidade e neutralidade da tributação

A origem da extrafiscalidade está nas contribuições parafiscais de tradição francesa e italiana, que por sua vez reconheceram a possibilidade da intervenção estatal na ordem econômica e social.⁸ Simone Lemos Fernandes afirma que as contribuições parafiscais nasceram na França

para subsidiar políticas de desenvolvimento, e na Itália, para financiar a política sindical, circunstâncias que fizeram surgir a célebre polêmica entre Mérigot e Morselli a respeito de sua singularidade de fundamento numa nova solidariedade, a afastar delas a irrestrita obediência à legalidade tributária.⁹

Para Daniel Cavalcante, ela tem um caráter instrumental:

Em suma, a finalidade parafiscal do tributo destinase historicamente ao custeio do paraíso e, contemporaneamente, serve de instrumento à adesão de políticas públicas de cunho regulatório

jan./jun. 2013, p. 87.

⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O Conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 131, ago. 2006. p. 47.

⁹ FERNANDES, Simone Lemos. Contribuições neocorporativas. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 53.

(Cide-Tecnologia, Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000), ou transformadora das estruturas (Cide-Combustíveis, Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001).¹⁰

Como regra, o tributo deve ser neutro, ou seja, a sua instituição, aumento ou qualquer alteração não deve produzir impactos sobre o processo decisório dos agentes econômicos. Assim, (i) a tributação deve observar uma igualdade de condições no jogo de mercado, isto é, não devem ser criadas distinções entre os agentes pelo manejo de tributos; e (ii) a tributação não pode ser utilizada pelo Estado de modo que imponha barreiras aos particulares para ingresso e permanência no mercado.¹¹ Desse modo, a tributação deve ser utilizada visando a menor interferência nas escolhas dos agentes econômicos e o menor impacto na formação dos preços.¹²

Neste ponto há uma contradição, pois, da mesma forma que o tributo deve ser neutro como regra, como exceção essa neutralidade pode ser retirada e o tributo utilizado como um instrumento para induzir os agentes econômicos a observarem ou atingirem certas finalidades estabelecidas como políticas públicas.

Desse modo, a neutralidade é a regra e a indução uma exceção. Enquanto exceção deve ser usada com parcimônia, em especial quando o objetivo que se pretende alcançar é de ordem social. De fato, além dos objetivos

¹⁰ SILVA, Daniel Cavalcante. *A Finalidade Extrafiscal Tributação e as Políticas Públicas*. Prismas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização, Brasília, v. 4, 2007. p. 104.

¹¹ FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise Econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal*. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 14, p. 235-253, nov. 2010, 0. 241-243.

¹² CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 101-106.

econômicos da extrafiscalidade, há que se considerar a possibilidade da intervenção contemplar objetivos sociais conforme expõe José Casalta Nabais¹³, para quem a extrafiscalidade “tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através do instrumento fiscal”.

Ainda neste ponto, é importante distinguir efeitos dos fins extrafiscais. O tributo pode ter um efeito extrafiscal ainda que não pretendido, como é o caso do aumento de alíquota do ISS (imposto sobre serviços) que pode levar à decisão do agente econômico pela mudança da sua sede para outro município onde a alíquota é menor. Diferentemente é o efeito extrafiscal pretendido pelo Estado no processo de intervenção, pois não há propriamente uma proibição ou obrigação, mas a concessão de uma opção pela realização ou não da conduta. Ressalve-se, contudo, que muitas vezes a opção individual é retirada na construção da norma tributária indutora, pois, “na prática da vida real, o comportamento acaba sendo induzido, muitas vezes, com tal intensidade que se torna proibitivo ou de realização inevitável, a regra tributária afeta, sem dúvida, a liberdade de opção individual”.¹⁴

Portanto, não há como deixar de reconhecer a provável colisão do tributo extrafiscal com o princípio da neutralidade tributária, pois quando o Estado intervém na economia busca atingir um ou alguns objetivos. Neste momento o Estado está abrindo mão da neutralidade tributária, cabendo ao particular atingido pelos seus efeitos avaliar se a medida atende efetivamente os interesses coletivos superiores ou não para, por exemplo, discutir a medida judicialmente. Como proposta de enfrentamento

¹³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 629.

¹⁴ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan./jun. 2014, p. 204-205.

do problema, é preciso ter em mente que a neutralidade funciona como um limite para a utilização de políticas fiscais fundamentadas na extrafiscalidade, mas sem um caráter absoluto, uma vez que se admite a restrição ao princípio da neutralidade se a extrafiscalidade for utilizada para a implementação de uma política pública pautada em interesses coletivos superiores.¹⁵

Como não existem parâmetros seguros, é preciso verificar a proporcionalidade da medida extrafiscal em relação ao benefício pretendido com a sua instituição. Então, ao utilizar a tributação extrafiscal, o Poder Público deve evidenciar que: (i) ela é adequada para atingir o fim estabelecido; (ii) não existem outros meios que limitem menos os direitos envolvidos; e (iii) a restrição a um ou alguns direitos pode ser justificada pelo objetivo a ser alcançado.¹⁶

Além disso, não é possível descuidar dos possíveis efeitos indesejados de um tributo com finalidade extrafiscal. Como já salientado, os tributos são custos de transação relevantes que não podem ser negligenciados. Assim, caso instituído um tributo com finalidade extrafiscal é preciso atentar para os efeitos, pois estes podem representar custos de transação tão ou mais elevados do que os benefícios pretendidos. Relevante, portanto, que tanto a elaboração normativa quando a análise das políticas públicas já

¹⁵ GONÇALVES, Oksandro Osdival; VOSGERAU, Douglas Ramos. A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista** (Online), Marechal Cândido Rondon – PR, v. 13, n. 24, p. 207-221, jan./jun. 2013, p. 213.

¹⁶ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan./jun. 2014, p. 212-217.

existentes busque mensurar os efeitos socioeconômicos de tais políticas.¹⁷

4. A extrafiscalidade como instrumento indutor de políticas públicas

Comumente, a imposição tributária é associada às normas destinadas a instituir, arrecadar e fiscalizar a cobrança de tributos, para que os contribuintes transfiram parcela do seu patrimônio e sua renda ao Estado, que necessita desses recursos financeiros para manter sua própria estrutura, bem como para implementar aqueles objetivos e valores que elege como prioridades em um determinado momento histórico.

À essa característica, comum aos Estados contemporâneos, tem se atribuído a denominação de Estado Fiscal.¹⁸ Ocorre que, mesmo sob a égide de um Estado cuja principal fonte de financiamento reside na tributação das relações econômicas privadas, os tributos não devem ser vistos apenas pela perspectiva arrecadatória.

Sem prejuízo dessa feição puramente fiscal, as normas tributárias podem desempenhar outras funções, como a intervenção no domínio econômico em prol da realização de objetivos caros ao ordenamento jurídico, em especial aqueles destinatários de proteção constitucional. Para tanto, o Estado pode valer-se de normas tributárias para estimular determinada atividade econômica ou até mesmo dissuadir condutas indesejáveis, sendo lícito aos

¹⁷ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; CAMPOS, Diego Caetano da Silva. Análise Econômica do Direito e a Concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia** (UniBrasil), Curitiba, v. 11, n. 11, p. 304-329, jan./jun. 2012, p. 320-323.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19.

agentes decidirem se adotam ou não a conduta pretendida pelo Estado.

A extrafiscalidade cria uma perspectiva diferenciada de intervenção do Estado na ordem econômica, porque, através do tributo, o Estado consegue incentivar ou desincentivar certas atividades econômicas, bem como influir no processo de escolhas feitas pelos agentes econômicos. Desse modo, o tributo extrafiscal provoca certos resultados econômico-sociais, como o de promover o desenvolvimento econômico de certas regiões, proteger a indústria nacional, reduzir as desigualdades sociais, estimular o emprego, desestimular atividades ambientalmente poluidoras, reduzir o consumo de certos produtos, entre tantas outras possibilidades.

É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado majora a imposição tributária de produtos nocivos como o álcool e o cigarro, objetivando torná-los mais caros para dissuadir os indivíduos de consumi-los, em prol da proteção da saúde humana.¹⁹

Quando isso ocorre, percebe-se que, no primeiro caso, o Estado proporcionou uma vantagem que não decorre do livre funcionamento do mercado e, na segunda hipótese, fez com que o destinatário da norma tributária incorresse em custos cuja origem também não reside no funcionamento do livre mercado.²⁰ Entretanto, nas duas situações, a ação estatal objetiva direcionar condutas.

¹⁹ A esse respeito: GONÇALVES, Oksandro; VOSGERAU, D. R. . A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores. Ciências Sociais Aplicadas em Revista (Online), v. 13, p. 207-221, 2013. GONÇALVES, Oksandro. Os incentivos tributários na Zona Franca de Manaus e o desequilíbrio concorrencial no setor de refrigerantes. Economic Analysis of Law Review, v. 3, p. 72-94, 2012.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 43.

Ao atuar dessa forma, o Estado condiciona, a partir de fora, a atividade econômica privada, sem assumir a posição de agente econômico²¹, porquanto apenas induz determinados comportamentos fazendo uso das normas tributárias²², o que encontra lastro no art. 174 da Constituição Federal, que permite ao Estado exercer o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica.

Assim, manifesta-se a extrafiscalidade, que pode ser compreendida como aquelas normas que, embora façam parte do direito do direito fiscal, não tem por finalidade dominante a consecução de receitas para o Estado, mas objetivam realizar determinada finalidade econômica ou social.²³ Dito de outra forma, trata-se daquelas hipóteses em que o Estado agrava, minora ou até mesmo elimina a imposição tributária com intuito de dirigir condutas, o que demonstra que o sistema tributário não está circunscrito somente à finalidade arrecadatória.

A extrafiscalidade pode se manifestar sob diversas formas ou instrumentos, como por exemplo: as imunidades tributárias; a instituição de isenções; a reduções de alíquotas (inclusive a zero); reduções da base de cálculo; concessões de créditos presumidos; a postergação do prazo de recolhimento de tributos; a concessão de anistia ou moratória, dentre outras formas. Como se percebe, não são apenas os casos de exclusão do crédito tributário (isenção e

²¹ CABRAL DE MONCADA, Luís. Direito Económico, Coimbra, Coimbra Editora, 1986, p. 37.

²² “Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”. ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, p. 233, jan./mar. 1990.

²³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 632.

anistia) que configuram os incentivos fiscais.²⁴

Nessa perspectiva, pode ser considerado incentivo fiscal qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas, através da intervenção estatal por indução. Essas vantagens podem operar subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou mesmo adiar os prazos de adimplemento dessas obrigações. É possível, ainda, que autorizem transferências diretas destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, como acontece com as subvenções, previstas no art. 12, §3º, da Lei nº 4.320/64.²⁵

Observa-se, por conseguinte, que “é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes”, já que os incentivos fiscais são caracterizados como “medidas de caráter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.²⁶ Assim, o ente estatal competente pode estimular os contribuintes a fazer algo que a ordem pública considera conveniente, por exemplo, instalar indústrias em região carente do país ou desestimular certa atividade econômica poluidora ao tributar pesadamente seus produtos, internalizando os custos ambientais.

²⁴ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-123, jan./jun. 2011, p. 106.

²⁵ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-123, jan./jun. 2011, p. 107.

²⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 632/633.

Todavia, tanto a tributação fiscal quanto a extrafiscal deve estar condicionada à promoção daquele estado de coisas protegido pela Constituição Federal.

5. O meio ambiente e a política nacional de energias renováveis

O artigo 170 da Constituição Federal consagra a defesa do meio ambiente como um dos princípios gerais da ordem econômica; a defesa também está ligada à função social da propriedade (art. 186, da CF/88), e se consolida definitivamente no art. 225 do diploma constitucional ao estabelecer que “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”.

A partir dessa premissa inexorável, cumpre ao Estado promover o desenvolvimento econômico sustentável, ou seja, tendo como parâmetro para implementação do processo desenvolvimentista a proteção e defesa do meio ambiente.

Logo, as políticas públicas energéticas devem adequar a necessidade da promoção do desenvolvimento para geração desse insumo, com a necessidade de promover também a proteção e defesa do meio ambiente.

Segundo relatório do Ministério das Minas e Energias, o Brasil possui uma matriz energética renovável relevante, com participação de 41,2% na demanda total de energia de 2015 (OIE), ante os 39,4%, verificados em 2014.²⁷ Todavia, as capacidades brasileiras de expansão

²⁷ [http://www.mme.gov.br/documents/10584/3580498/02+-+Resenha+Energetica+Brasileira+2016+-+Ano+Base+2015+\(PDF\)](http://www.mme.gov.br/documents/10584/3580498/02+-+Resenha+Energetica+Brasileira+2016+-+Ano+Base+2015+(PDF)).

Acesso em 12/10/2016.

neste segmento são muito grandes e precisam ser estimuladas.

Assim, é adequado que o desenvolvimento econômico seja sustentado em uma matriz energética cada vez mais renovável até se obter o mais completo rompimento da dependência por energia do tipo não renovável que são as que mais pressionam o meio ambiente. O efeito estufa, antes considerado mera hipótese científica, transformou-se em um fenômeno real, sobretudo diante da convergência das teses oriundas de diferentes teorias, aparentemente não correlacionadas.²⁸

Dessa maneira, é preciso fomentar os investimentos em energias renováveis. Cumpre, antes, porém, esclarecer que há uma diferença entre os termos “alternativa” e “renovável”. Energia “alternativa” são aquelas formas de energia fora do padrão dominante, distintas das ligadas aos combustíveis fósseis (petróleo, carvão, gás natural e urânio), sem indicar, necessariamente, que serão renováveis. São exemplos de fortes alternativas, mas ainda assim combustíveis fósseis: o xisto, o gás de carvão, a turfa e as areias oleosas. Além disso, uma energia alternativa, quando não renovável, pode ter tantos problemas quanto as tradicionais. São os casos do xisto betuminoso, das areias oleosas e dos combustíveis sintéticos a partir de carvão e do gás natural, que são combustíveis fósseis, porém, pouco utilizados. O termo ‘renovável’, como o próprio adjetivo demonstra, se renova de forma natural (o sol, a água dos rios, marés, ondas, geotermia e ventos) ou antrópica (plantio de fontes de biomassa, utilização de dejetos de humanos e animais).²⁹

²⁸ COLLE, Sergio. Energias renováveis, meio ambiente e políticas públicas de Ciência & Tecnologia. In: **Revista nexuS**: Ciências e Tecnologia, Florianópolis, v.1, n. 1, out. 2001. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivo/secex/sti/indbrasopo-desafios/nexciectecnologia/Colle.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2012.

²⁹ SIMIONI, Carlos Alberto. **O uso de energia renovável**

Importante também é a compreensão de que o papel da energia na matriz energética abarca, em linhas gerais, duas espécies: o papel substitutivo e o papel complementar das energias renováveis. Como papel substitutivo, entende-se que a energia renovável é utilizada como nova provedora energética para atividades antes cativas ou simplesmente utilizadoras de outras fontes energéticas dado o esgotamento, a diminuição de custos e maior eficiência econômica.

Logo, as energias renováveis têm o condão de ajudar no processo de desenvolvimento sem comprometer o meio ambiente, e as políticas pública devem observar tanto o caráter substitutivo quanto o complementar.

Tanto uma política de feição substitutiva quanto uma de feição complementar devem levar em conta o segundo fator, as condições de mercado. Nestas condições podemos incluir o mercado relevante, a demanda e oferta por fontes energéticas. Vale salientar que o uso da expressão “mercado relevante” não é despidiendia uma vez que uma política de energias renováveis, enfrenta problemas de níveis de concorrência num certo mercado.

Dessa forma, qualquer política pública energética deve levar em consideração processos de estímulo da sua concentração em energias renováveis para fomentar o desenvolvimento econômico sustentável e não tão somente o crescimento econômico sem compromisso com essa nova regra constitucional. Não se nega, ainda, que o atual sistema econômico já comprometeu uma parcela significativa dos recursos naturais capazes de fornecer energia, conforme retrata Enrique LEFF:

sustentável na matriz energética brasileira: ... Op. cit., p. 92. Tese (Doutorado em Meio Ambiente e Desenvolvimento). Universidade Federal do Estado do Paraná. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/1884/5080/1/Carlos%20Aberto%20Simioni.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

o vínculo da ciência com a produção técnica orientou o desenvolvimento do conhecimento para um processo econômico regido pela globalização do mercado. A racionalidade tecnológica e econômica que guiam este processo tendem para uma totalidade homogeneizadora que integra o mundo através da recodificação de todas as ordens ontológicas do ser. Esse processo de economização do mundo desterrou a natureza e a cultura da produção, abrindo caminho para um desenvolvimento das forças produtivas fundadas no domínio da ciência e da tecnologia sobre a natureza. Este projeto chega a seus limites com a crise ambiental, gerando a necessidade de internalizar as condições de sustentabilidade do processo econômico.³⁰

A lógica atinente a esta preocupação centra-se no fato de a base para a produção de bens e da própria vida humana encontrarem-se ameaçadas, o que torna sem sentido a produção de energia elétrica senão para os próprios seres humanos, em um ciclo que exige necessariamente uma adequação para que a produção seja ambientalmente sustentável para não romper o próprio ciclo. De nada adianta produzir energia senão para os próprios seres humanos e estes devem procurar fazê-lo de modo a não comprometer o meio ambiente para as futuras gerações.

Assim, compete ao Estado intervir na economia para estimular a produção de energias renováveis. Como a questão ambiental é urgente, essa intervenção deve utilizar de vários mecanismos, dentre os quais a extrafiscalidade, para promover o mais rápido possível a mudança da matriz

³⁰ LEFF, Enrique. **Saber ambiental**: sustentabilidade, racionalidade, complexidade. Tradução de Lucia Mathilde Endlich Orth. Petrópolis: Vozes, 2001, p. 432.

energética brasileira para que ela seja centrada em energias renováveis.

6. Alguns exemplos de políticas públicas de incentivo

Existem várias políticas públicas que buscam incentivar a geração de energias renováveis, desde aquelas que visam prover os recursos necessários à realização dos empreendimentos, até aquelas baseadas em incentivos fiscais.

Um dos mecanismos de incentivo é o programa denominado PROINFA (Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica), criado pela Lei n. 10.438/2002, que, segundo informação da ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), tem como objetivo “aumentar a participação de fontes alternativas renováveis na produção de energia elétrica, privilegiando empreendedores que não tenham vínculos societários com concessionárias de geração, transmissão ou distribuição”. Esse programa é custeado “por todos os consumidores finais (livres e cativos) do Sistema Interligado Nacional (SIN), exceto os classificados como baixa renda”. Esse custeio “é dividido em cotas mensais, recolhidas por distribuidoras, transmissoras e cooperativas permissionárias e repassadas à Eletrobras”. Essa política visa prover os recursos necessários ao implemento da geração de energias renováveis, mas não tem caráter extrafiscal, todavia, dada sua importância é digna de nota neste trabalho porque ela é associada às políticas públicas extrafiscais destinadas para o mesmo setor.

No campo da extrafiscalidade, há o projeto de lei do Senado n. 311/2009, que busca criar o REINFA (Regime Especial de Tributação para o Incentivo ao Desenvolvimento e à Produção de Fontes Alternativas de Energia Elétrica), tendo com justificativa principal o

elevado custo de implantação de projetos de geração de energias renováveis e a necessidade de combate ao efeito estufa, conforme

Segundo informa a justificção, a matéria tem como objetivo associar o enorme potencial brasileiro de fontes alternativas por explorar com o premente esforço mundial de combate ao efeito estufa, causado, em boa medida, pela geração de energia por fontes não renováveis. O esforço brasileiro pelo desenvolvimento intensivo das fontes alternativas tem esbarrado no custo mais alto destas em comparação com as fontes convencionais.³¹

Uma das vantagens do REINFA é a previsão de que o programa também abrangerá a pesquisa, o desenvolvimento e a produção e equipamentos utilizados na geração de energia eólica, solar e marítima, além de novas tecnologias ou materiais de armazenamento de energia, inclusive de veículos que possam utiliza-las.

O projeto prevê a isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e Cofins Importação incidentes sobre os bens, sem similar nacional, e serviços necessários; e o Imposto de Importação (II) incidente sobre os bens, sem similar nacional. Além disso, isenta do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os bens necessários ao desenvolvimento das atividades relacionadas à geração de energias renováveis. Além disso, ainda confere vantagens às empresas beneficiadas quando precisarem de financiamento junto a entidades oficiais de fomento para projetos. Finalmente, com o intuito de fomentar esse mercado, ainda estabelece que as empresas distribuidoras de energia elétrica

³¹ <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/92056>. Acesso em 12/10/2016.

deverão priorizar a aquisição de energia limpa dos produtores independentes.

No âmbito estadual, em razão dos limites do presente trabalho, dá-se ênfase aos três Estados do Sul do País. O Estado do Rio Grande do Sul instituiu a política denominada “RS Energias Renováveis”, um

“programa destinado ao desenvolvimento do setor elétrico regional, através do incentivo às fontes renováveis aqui existentes, visando à diversificação da matriz elétrica e a autonomia energética. Os financiamentos concedidos no programa são direcionados aos empreendedores que queiram investir em projetos de conversão elétrica através de fontes limpas, os benefícios são destinados exclusivamente a pessoas jurídicas (CNPJ) e de acordo com a potência de instalação definida pelo Programa”

No Estado de Santa Catarina, há o Programa Catarinense de Energias Renováveis, que tem por objetivo

... fazer com que o momento delicado que vive o setor energético do país, resultado da escassez de chuvas e o aumento de consumo da população, não chegue à Santa Catarina. Para dar viabilidade ao programa foram reunidos diversos órgãos do Governo, uma força-tarefa para incentivar a atividade financeira do setor, aproveitar o potencial catarinense de geração de energia e manter-se na vanguarda do crescimento. A ideia é fortalecer principalmente as energias consideradas limpas e renováveis, como Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCHs), Centrais Geradoras Hidrelétricas (CGHs), Eólica, Solar e Biomassa. São atividades de baixo impacto ambiental, menor que as fontes de energia com origem nos combustíveis fósseis.³²

³² <http://www.scmaisenergia.sc.gov.br/sds/>. Acesso em 12/10/2016.

Além da criação de um fluxograma simplificado para reduzir a burocracia na aprovação desse tipo de empreendimento, o programa catarinense ainda oferece incentivos fiscais com a

Prorrogação para 2021 da isenção de ICMS para a cadeia produtiva do setor energético, proporcionando condições atrativas para investimentos em ampliações ou implantações de novas unidades industriais. A desoneração vale para as operações com equipamentos e bens relacionados à produção de energia eólica e solar. No caso das PCHs, serão concedidos benefícios fiscais por meio dos programas Pró-Emprego e Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (Prodec).³³

Para fornecer um panorama geral da Região Sul, o Estado do Paraná também possui um Programa Paranaense de Energias Renováveis, através do Decreto Estadual nº 11.671/2014, que “como objetivo promover e incentivar a produção e o consumo de energia de fontes renováveis através de pequenas indústrias produtoras de energia, contribuindo com o desenvolvimento sustentável no âmbito do Estado do Paraná, com prioridade para as regiões de menor desenvolvimento humano”.

O programa paranaense associa o incentivo à produção e energias renováveis com o desenvolvimento regional, na medida em que prevê como prioridade regiões onde há menor desenvolvimento humano, promovendo a ligação entre a proteção e defesa do meio ambiente com as questões de natureza socioambientais.

Os incentivos fiscais no Paraná são de diversas ordens, desde isenções até o diferimento de tributos, mas associados a um programa de incentivos mais abrangente,

³³ <http://www.scmaisenergia.sc.gov.br/sds/>. Acesso em 12/10/2016.

conhecido por “Paraná Competitivo), conforme Decreto n. 6080/2012 e Decreto n. 630/2011.

O impacto de cada política pública, contudo, é diferente em cada Estado. Abaixo estão listados os dez Estados brasileiros que mais produzem energia eólica, uma das mais importantes energias renováveis à disposição, e do qual se extrai que o Estado o Paraná não está entre os dez maiores produtores, embora conte com uma política de incentivos fiscais:

Estado	Capacidade instalada MW	Número de parques	Parques em construção	Potência total até 2018 MW
RN	1.339,2	46	88	3.654,2
CE	661,0	22	70	2.325,7
BA	587,6	24	109	1.978,9
RS	460	15	73	1.978,9
SC	236,4	13	0	236,4
PB	69	13	0	69
SE	34,5	1	0	34,5
RJ	28,1	1	0	28,1
PE	24,8	5	18	534,5
PI	18	1	33	951,6

Fonte: Ecodesenvolvimento e Revista Exame³⁴ – elaborado pelo autor

Além disso, é possível verificar que se excetuando os cinco primeiros Estados, os demais possuem uma geração muito pequena, mas que pode ser estimulada. Nada obstante, somente as políticas de incentivos fiscais parecem não ser suficientes, devendo vir associadas a outras que possam estimular a produção de energias renováveis.

³⁴ <http://www.ecodesenvolvimento.org/posts/2014/os-dez-estados-brasileiros-que-mais-produzem?tag=energia>. Acesso em 12/10/2016.

7. Conclusão

A questão ambiental é urgente e demanda a adoção de medidas enérgicas visando suprir uma defasagem temporal, pois a matriz energética foi baseada predominantemente em recursos não renováveis.

Apesar das mudanças já a caminho, dada a urgência da questão ambiental e da necessidade de reversão do processo de degradação das condições de vida no mundo, é necessário instituir políticas públicas fortemente voltadas para acelerar o processo de migração da matriz energética para fontes renováveis. Neste processo, destaca-se a intervenção do Estado através de tributos com caráter extrafiscal.

Assim, cabe ao Estado incentivar mediante a concessão de incentivos como, por exemplo, isenções, créditos presumidos, e outros instrumentos tributários, a geração de energia renovável. Esse processo não deve, contudo, romper de imediato com o sistema predominante em vigor, destaca-se o processo de substituição e de complementariedade dos dois sistemas, renováveis e não-renováveis. Todavia, o processo de migração de um sistema para outro pode ser acelerado mediante políticas de incentivo fiscal.

Além do incentivo para as empresas investirem em energias renováveis, outras políticas podem se associadas. Destaca-se a necessidade de políticas voltadas para os investidores como, por exemplo, incentivos fiscais sobre os resultados das debêntures de infraestrutura. Neste cenário os investidores seriam estimulados a alocar seus recursos em projetos voltados à produção de energias renováveis mediante a isenção de impostos sobre os resultados apurados ao final do prazo das debêntures.

Tratam-se, evidentemente, de algumas sugestões para sanar falhas de mercado existentes, mas o objetivo é aprimorar o sistema em torno das energias renováveis para

viabilizar a ampliação da oferta e a consequente substituição das energias ditas não renováveis, com ganhos coletivos importantes na esfera do meio ambiente, garantindo-se não somente as gerações atuais, mas também às gerações futuras um mundo mais equilibrado ambientalmente.

8. Bibliografia

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-123, jan./jun. 2011.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, p. 233, jan./mar. 1990.

CABRAL DE MONCADA, Luís. **Direito Económico**, Coimbra, Coimbra Editora, 1986.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 13, n. 67, maio/jun. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=73649>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

COLLE, Sergio. Energias renováveis, meio ambiente e políticas públicas de Ciência & Tecnologia. In: **Revista nexu**: Ciências e Tecnologia, Florianópolis, v.1, n. 1, out. 2001. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivo/secex/sti/indbrasopodesafios/nexcietcologia/Colle.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2012.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições**

neocorporativas. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 53.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 14, p. 235-253, nov. 2010.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan./jun. 2014.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 79-102, jan./jun. 2013.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; VOSGERAU, Douglas Ramos. A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista** (Online), Marechal Cândido Rondon – PR, v. 13, n. 24, p. 207-221, jan./jun. 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

LEFF, Enrique. **Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade**. Tradução de Lucia Mathilde Endlich Orth. Petrópolis: Vozes, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; CAMPOS, Diego Caetano da Silva. Análise Econômica do Direito e a Concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista Direitos**

Fundamentais & Democracia (UniBrasil), Curitiba, v. 11, n. 11, p. 304-329, jan./jun. 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

SILVA, Daniel Cavalcante. **A Finalidade Extrafiscal Tributo e as Políticas Públicas**. Prismas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização, Brasília, v. 4, 2007. p. 104.

SIMIONI, Carlos Alberto. **O uso de energia renovável sustentável na matriz energética brasileira: ...** Op. cit., p. 92. Tese (Doutorado em Meio Ambiente e Desenvolvimento). Universidade Federal do Estado do Paraná. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/1884/5080/1/Carlos%20Aberto%20Simioni.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

LA EXTRAFISCALIDAD DE LOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO PARA FOMENTAR LAS ENERGÍAS RENOVABLES

Daniel Yacolca Estares¹

1. Concepto constitucional del tributo con fines extrafiscales

El tributo ha evolucionado en el tiempo, pasó de ser un simple acto de reciprocidad en los inicios de la humanidad, para luego convertirse en un signo de dominación de los vencedores a los vencidos, basándose en un poder tributario arbitrario. Donde no existía el respeto de los derechos fundamentales, debido a que se desarrolló en un mundo sumido en la total desigualdad y sesgado por un poder imperio. Es así que los impuestos siempre han estado presentes y han sido parte de los grandes cambios de la humanidad. Como ejemplos podemos citar la dación de la Carta Magna en Inglaterra de 1215, firmada por el Rey Juan Sin Tierra para evitar el incremento de los impuestos extorsivos y su cobro con crueldad, los impuestos a las colonias británicas de 1776 y el motín del té como una de las causas de su independencia, el absolutismo Francés 1779 que negó reformas tributarias propuestas por Turgot y Calonne, que incluían como contribuyentes a los miembros de la nobleza y a la iglesia, y por último, la marcha de Gandhi en 1930 contra el impuesto a la sal del imperio británico. De los hechos descritos se puede

¹ Doctor en Derecho de la PUCP.

advertir que el origen del constitucionalismo estuvo impregnado del núcleo tributario con rasgos de arbitrariedad, para luego forjarse como una fuente de justicia hasta fundarse la constitución como norma jurídica y proclamarse en su seno el respeto de los derechos fundamentales. Surge así el tributo como deber de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un modelo de Estado de Derecho, que se forjó durante la revolución francesa.

Desde que en la Revolución Francesa se configuro el modelo de Estado de Derecho, este modelo se fue cimentando como un nuevo paradigma para la humanidad, como *“aquel Estado dentro del cual se presenta una situación en la que su poder y actividad se encuentran reguladas y controladas por el derecho; donde la esfera de derechos individuales es respetada gracias a la existencia de un sistema de frenos y contrapesos que permite un adecuado ejercicio del poder público”*.⁽²⁾ En ese sentido, el Estado de Derecho representa un estado de seguridad. Mediante la continua evolución del tributo se convirtió en lo que denominamos deber de contribuir, dentro de la estructura del nuevo modelo de Estado de Derecho Constitucional y Social, que implica la luz o faro del principio de solidaridad colectiva, el respeto a los derechos fundamentales y la proscripción de la arbitrariedad. Desprendiéndose de los denominados modelos de estados totalitarios que representaban el germen del poder tributario confiscatorio del derecho de propiedad y abuso de los derechos fundamentales.

De otro lado, a decir de GARCIA AÑOVEROS, *“la solidaridad es, entre otras cosas, una virtud que, por desgracia, tiene que traducirse casi siempre en hechos, hechos económicos. Las proclamas podrán ser encendidas y admirables, pero, si no siguen los*

(2) MARTÍNEZ PICHARDO, José y MARTÍNEZ QUIJADA, Luis Octavio. “Introducción al Estudio del Derecho, Una nueva visión del Estado de Derecho” Capitulo 6. Porrúa, México, 2007, página 224.

hechos, la declaración puede apuntar los caminos del cinismo o de la pura idiotez. Las unidades políticas, por amplias y flexibles que sean, por muchos y variados territorios que comprendan, requieren, para su subsistencia como tales unidades políticas, un sentir solidario que se haga efectivo en hechos. La conciencia de pertenecer a una unidad política territorial supone que las personas vinculadas a los distintos territorios se consideren mutuamente como pertenecientes a esa unidad; y esto supone que unos se interesen por los problemas de los otros. Por lo demás, si entre las diversas partes las diferencias, por ejemplo económicas, son abismales, difícilmente aparecerá o se mantendrá esa conciencia de unidad; y sin esa conciencia la unidad, sencillamente, desaparecerá o no llegará a existir. Es cierto que un poder superior puede mantener la unidad de lo heterogéneo, pero será unidad por poder, que durará cuanto dure la fuerza suficiente.”⁽³⁾

En esa línea, como explicara FRANCISCO ESCRIBANO, desde una perspectiva de la configuración jurídica del deber de contribuir, “será tributo toda prestación pecuniaria o, excepcionalmente, in natura, exigida coactivamente, de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo el destinatario del pago, necesariamente un ente público, mediante un sistema de categorías que se configuran sobre un deber de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad.”⁽⁴⁾

En tal sentido, el tributo resulta ser un concepto muy dinámico que hoy en día nos entrega un nuevo concepto constitucional, para proteger derechos

⁽³⁾ GARCIA AÑOVEROS, Jaime, Solidaridad, Sección Tribuna, en el Diario El País de España, del 24 de diciembre de 1998. http://elpais.com/diario/1998/12/24/espana/914454017_850215.html.

⁽⁴⁾ ESCRIBANO LOPEZ, Francisco, Configuración Jurídica del Deber de Contribuir: perfiles constitucionales, AIDET y GRIJLEY, 2009, página. 857.

fundamentales, mediante la función fiscal y extrafiscal del tributo, que a su vez, se ciñen a forjar un bien común. Por lo cual el concepto constitucional del tributo constituye la base o cimiento donde nacen sus fines. El fin fiscal que está enfocado en el incremento del ingreso público vía recaudación tributaria y el fin extrafiscal que está diseñado para utilizar al tributo como un instrumento económico que internalice las externalidades negativas y fomente las positivas, que deben estar enfocadas en perseguir los mismos fines del Estado, reduciendo los gastos públicos con sus efectos. En ese sentido, la simetría de la evolución del concepto del tributo con un Estado de derecho social y democrático, permite que el tributo no sea más parte de abusos, confiscaciones y violaciones de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sino todo lo contrario, que sirva para hacer realidad el funcionamiento del Estado de derecho.

Los tributos son la mejor fuente de ingresos que tienen los Estados, para financiar los fines programáticos. Por eso la historia del Estado no se puede desligar de la historia del tributo. Los pasos que han tenido que dar la evolución del tributo para ser aceptado como instrumento de intervención, ha sido muy accidentado, más aún cuando el tributo persigue fines extra fiscales y su aceptación constitucional dentro del Estado de derecho social y democrático. Por lo que la constitución ingresa al núcleo del tributo, es invasora del derecho tributario y de todas las ramas del derecho.

En materia tributaria con más razón, debe haber un respeto irrestricto a la constitución, porque el derecho tributario es un derecho de intervención, como también lo es el derecho penal. Dado que están más cerca de los derechos fundamentales y su aplicación puede ponerlo en peligro o provocarle un daño. La evolución del tributo crea nuevas recetas para solucionar las incertidumbres que enfrentamos y que vendrán durante este milenio, en temas

referidos a la protección de bienes valiosos de la sociedad, como el medio ambiente, a la utilización de los medios virtuales para su aplicación menos invasiva y con mayor eficiencia en el cumplimiento tributario.

2. El camino de la constitucionalidad de la extrafiscalidad

Si bien es cierto, la extrafiscalidad está dentro de la estructura del tributo desde siempre, sin embargo, ahora se presenta con más incidencia y con sustrato constitucional, puesto que el recorrido de la extrafiscalidad del tributo para ser aceptado constitucionalmente, ha sido un camino largo y sinuoso ⁽⁵⁾. En esa línea, cabe recordar que la actividad financiera ha existido desde siempre, ya que desde el momento en que se establece el poder bajo cualquier forma en la sociedad, la primera función que ejerce es la de proporcionarse recursos materiales para su mantenimiento⁽⁶⁾. Por dicha razón la hacienda pública⁽⁷⁾, desempeñó y desempeña en el seno del Estado una función instrumental, que admite grados diversos y se concreta en diferentes modalidades, según la naturaleza y destino de los recursos que la integran, pero cuyo fin es siempre el mismo: hacer posible la existencia del Estado y el cumplimiento de los fines que el mismo persigue, y por tanto, el desarrollo de la actividad administrativa típica.

⁽⁵⁾ FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁽⁶⁾ Véase GARCIA VILLAREJO, A. y SALINAS SANCHEZ, J. Manual de Hacienda Pública, Tecnos, Madrid, 1994, p. 77. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁽⁷⁾ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. Hacienda Pública y Administración Pública, HPE, N° 26, 1974, pág. 77. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

Cabe recordar que la hacienda clásica limitó al mínimo las actividades del Estado, dado que la actividad financiera, se circunscribía a suministrarle los recursos necesarios para cubrir los gastos ocasionados por las funciones de administración que le estaban encomendadas⁽⁸⁾. Los tres pilares sobre los que se sustentaba, eran: la neutralidad impositiva, el equilibrio presupuestario y la justa distribución de la carga impositiva⁽⁹⁾. Al ser el criterio de la neutralidad el dominante en su sistema fiscal, la influencia del impuesto en la realidad económica se reducía al mínimo y, al mismo tiempo los recursos que obtenían se destinaban de modo exclusivo a nutrir el presupuesto financiero del Estado, es decir, a sostener los servicios públicos indispensables para la vida colectiva.⁽¹⁰⁾ La quiebra del orden liberal así construido, se hizo patente básicamente tras la crisis internacional de 1929, momento a partir del cual quedaron claramente al descubierto las bases en que se apoyaba éste. Ya no era viable mantener por parte del Estado la anterior inhibición frente a los problemas económicos y sociales aunque ésta nunca fue total y tajante. Tenía que asumir como afirma CHECA GONZÁLEZ⁽¹¹⁾, un nuevo e importante papel como agente del proceso económico. Se inició de este modo, la etapa de un Estado

⁽⁸⁾ DUVERGER, M. Hacienda Pública, Bosch, Barcelona, 1968, pág 7. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁽⁹⁾ GARCIA VILLAREJO, A. y SALINAS SANCHEZ, J. Manual de Hacienda Pública, Óp Cit, pág.82. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁽¹⁰⁾ SAINZ DE BUJANDA, F. Hacienda y Derecho, vol. I, reimpresión, Instituto de Estudios Políticos, 1962, pág 94. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁽¹¹⁾ CHECA GONZALEZ, C. Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional, REDF, N° 40, 1983, pág. 506 y 507. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

de impuestos para solventar el gasto público cada vez mayor.

De esta manera, el Estado tuvo que comenzar a proporcionar una serie de prestaciones, desconocidas hasta entonces. Esa mayor necesidad de gasto público trajo inevitablemente consigo un mayor aumento también de los ingresos, y fundamentalmente de los más importantes, esto es, de los impuestos, ya que como señala RODRIGUEZ BEREIJO ⁽¹²⁾ “entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión”. Nexo que debe actuar, y esto es importante destacarlo, no solo en el plano cuantitativo, sino asimismo en el cualitativo, con lo cual el impuesto tenía necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal. ⁽¹³⁾ Así las cosas, de acuerdo con la nueva concepción de la hacienda pública, hoy en día no hay duda de la generalización en los Estados contemporáneos, de la utilización del impuesto para otros fines que no sean el meramente recaudatorio. ⁽¹⁴⁾

La hacienda pública actualmente, se ha convertido en la pieza imprescindible, en torno al cual gira toda la política pública, y a través de la cual se trata de lograr la realización efectiva de esos principios fundamentales del ordenamiento jurídico como la libertad, la igualdad y la justicia: porque hoy esos fines es imposible conseguirlos si no es a través de un papel destacado y muy activo de la

⁽¹²⁾ RODRIGUEZ BEREIJO, A. El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional), REDC, N° 36, 1992, pág.17. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁽¹³⁾ CHECA GONZALEZ, C. Impuestos con fines no fiscales, op. cit. págs. 508 y 509. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁽¹⁴⁾ SOLER ROCH, M. T. Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, pág 35.

hacienda pública⁽¹⁵⁾. De manera que el impuesto no aparece reflejado, como establece LEJEUNE VALCARCEL⁽¹⁶⁾, como una institución cerrada en sí misma, que agote su eficacia en el instante que cumple con su función recaudadora, sino que en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales⁽¹⁷⁾. Con lo cual la actividad impositiva adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel que viene amparado por la Constitución.

En ese sentido, la extrafiscalidad es concebida como “una excepción a la clásica definición de la capacidad económica como límite cualitativo a la soberanía del legislador tributario, que determinaría la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no tomase como hecho imponible algún dato o elemento revelador de tal capacidad económica”⁽¹⁸⁾. Convirtiendo dicho cambio de paradigma como la más reciente evolución de la función del tributo amparado constitucionalmente. Así, desde dicha perspectiva, *“la constitución es el contexto necesario de todas las leyes y de todas las normas y que, por consiguiente, sin considerarla*

(15) MARTINEZ LAGO, M. A. Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad, Gaceta Fiscal, N° 81, 1990, pág. 149. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

(16) LEJEUNE VALCCARCEL, E. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria, en la obra de AAVV: Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributaria, Edersa, Madrid, 1980, págs. 120 a 121.

(17) CHECA GONZALEZ, C. Los impuestos con fines no fiscales, op. cit. pág. 510.

(18) GARCIA NOVOA, Cesar, Concepto Constitucional del tributo: una experiencia española. En: Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres, Tax Law Review, editado por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP, Año 1, Número 4, página 25, Lima, Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

expresamente no puede siquiera interpretarse el precepto más simple".⁽¹⁹⁾

En tal virtud, la extrafiscalidad busca lograr los mismos fines del Estado, al servicio del programa y los principios constitucionales, basados en el incentivo y/o desincentivo tributario, que permitan incidir en el comportamiento de los ciudadanos y/o agentes económicos, reduciendo las externalidades que generan, para evitar mayores gastos públicos (buscando el ahorro público para evitar seguir en el círculo vicioso de la simple recaudación).

3. Del carácter instrumental del tributo y sus fines

El carácter instrumental de los tributos denota una doble función según el fin que se persigue, y se son:

— La finalidad fiscal: El tributo como instituto jurídico financiero con el elemental fin de allegar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas, materializando así el deber de contribuir prescrito por la Constitución.⁽²⁰⁾ No debemos olvidar que dentro de los tributos con finalidad fiscal también se puede encontrar el

(19) Vid., Prólogo a la obra de GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 1988, páginas 20 y 21.

Citado por: GAMBA VALEGA, Cesar, *Principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Derecho Tributario*, I Congreso Internacional del Derecho Tributario, AIDET y Grijley, 2009, página. 33.

(20) «Interesa (. ..) resaltar que en la perspectiva constitucional el tributo, como instituto jurídico financiero, no puede desconectarse del deber de contribuir», G. CASADO OLLERO, «Los fines no fiscales ...», cir. p. 116. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

elemento extrafiscal dentro de su estructura, diseñado como exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, tipos de gravamen reducidos y otros de semejante naturaleza.

— La finalidad extrafiscal: El tributo como instrumento de política social o económica, con el objetivo de llevar a cabo diversos fines de interés general, como por ejemplo la protección ambiental⁽²¹⁾, la protección de la salud pública, fomento de la educación e investigación, por citar algunos ejemplos.

La extrafiscalidad es un concepto que se integra dentro de los tributos como una fuente de justicia. Partiendo de la idea de igualdad colectiva. Persigue los mismos objetivos constitucionales que la finalidad fiscal y su cualidad más esencial es su carácter instrumental.

Cuando la extrafiscalidad es incorporada en una prestación patrimonial de carácter público, produce efectos en el comportamiento humano. Cuando éste se comporte de modo perjudicial, se incrementa la carga fiscal y cuando su comportamiento es favorable se reduce la carga tributaria. Como sostiene JUAN ENRIQUE VARONA, el impuesto extrafiscal siempre incorpora dos metas, una positiva y otra negativa, que operen estrechamente unidas y que aparecen como las dos caras de una sola moneda. Esta doble finalidad es la incentivadora o persuasiva, por un lado, y la desincentivadora o disuasoria, por otro. Cuando se persiga una acción o una omisión, siempre aparece aquella doble vertiente (persuasiva-disuasoria) inescindiblemente unida. Cuando el tributo tienda fundamentalmente a inculcar conductas omisivas, incorporará el efecto persuasión incentivando fiscalmente el no obrar, y el efecto disuasión desincentivando el obrar

(21) JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. Óp Cit., p. 85.

de un determinado modo. Y lo mismo sucede cuando el tributo fomente una conducta positiva en el contribuyente, quien se verá animado a obrar así y desincentivado a no obrar o a hacerlo de otro modo.⁽²²⁾ La finalidad conductista es inherente al tributo extrafiscal, que tiende a corregir determinados comportamientos e implantar aquellas actitudes que favorezcan la consecución del objetivo extrafiscal.⁽²³⁾

Por tanto, esta finalidad conductista desplaza de forma clara a la recaudatoria, ya que al tributo extrafiscal le preocupa más inculcar hábitos y generar determinadas actitudes sociales que el recaudar dinero ⁽²⁴⁾. Evita el largo camino que implica la finalidad fiscal plagada de evasión tributaria y de corrupción en algunos países más que otros. Asimismo, la extrafiscalidad tiene un alcance preventivo frente a problemas sociales como la salud, la educación y el medioambiente.

4. Planos de la extrafiscalidad: tributos y elementos extrafiscales

Según precisa CASADO OLLERO ⁽²⁵⁾ existe distintos planos de extrafiscalidad, los cuales, a manera de clasificación, consideramos importante plasmar para así delimitar de manera clara el ámbito de extrafiscalidad ⁽²⁶⁾.

⁽²²⁾ VARONA ALABERN, Juan Enrique. Extrafiscalidad y dogmática tributaria. Marcial Pons, Madrid, 2009, pág 31.

⁽²³⁾ *Ibidem*, p. 31.

⁽²⁴⁾ *ibidem*, p. 31.

⁽²⁵⁾ CASADO OLLERO, G. op. cit. pp. 103 y ss. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

⁽²⁶⁾ JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

a) Plano de consecuencias o efectos no fiscales de los tributos.

Según sostenía GRIZIOTTI, no es posible en efecto, ignorar que con la aplicación o el simple anuncio de cualquier tributo, o con la preparación incluso de cualquier medida tributaria se desencadenan directa o indirectamente, consecuencias no fiscales⁽²⁷⁾, aseveración de la que se desprende lo que en este momento señalamos como la primera categoría de extrafiscalidad y que corresponde a las consecuencias o efectos no fiscales de los tributos, que pueden tener lugar, por el simple hecho del anuncio, ni siquiera de la entrada en vigencia, de cualquier medida tributaria, negando con esto el llamado efecto neutral de los tributos⁽²⁸⁾.

b) Plano donde los tributos persiguen fines recaudatorios y buscan la obtención de fines extrafiscales. Elementos extrafiscales.

Los tributos con fin no fiscal, constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento. Ejemplo típico de esta clase de tributos con fin no fiscal son los impuestos aduaneros, que si bien intentan percibir de manera coactiva una cantidad destinada a los fondos públicos, buscan también proteger el mercado interno. Importante es señalar que estos tributos encuentran dentro del ordenamiento constitucional ciertos límites que sirven de tope al legislador.

⁽²⁷⁾ CASADO OLLERO, G. op. cit. pp. 103 y ss. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

⁽²⁸⁾ JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

Estos límites son:

- Que el ente público que los establezca posea doble titularidad competencial, es decir que tenga tanto competencia financiera como material;
- Que esa doble competencia se ejercite legalmente y no en fraude de Constitución (fraude del sistema Constitucional de distribución de competencias), y,
- Que el tributo en cuestión sea antes que nada un tributo propiamente dicho, es decir una detracción patrimonial coactiva con el fin de satisfacer las necesidades públicas. ⁽²⁹⁾

Es así que en los tributos genuinamente fiscales es muy difícil que no aparezca algún elemento o aspecto extrafiscal, bien porque el gravamen beneficie a determinadas actividades o situaciones por motivos ajenos al principio de capacidad económica (a través de exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, tipos de gravamen reducidos), o bien porque endurezca, también por razones distintas a aquel principio, el tratamiento dispensado a otras conductas (por ejemplo elevando en determinados casos el tipo de gravamen) ⁽³⁰⁾ ⁽³¹⁾. Es ahí donde se puede diseñar beneficios tributarios para el fomento de energías renovables.

c) Plano de los tributos no fiscales o extrafiscales que aparta el fin recaudatorio.

⁽²⁹⁾ JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge, Óp. Cit., p. 85.

⁽³⁰⁾ En este orden de ideas, señala AMATUCCI respecto de los tributos fiscales que siempre persiguen simultáneamente fines fiscales y extrafiscales. L' ordinamento giuridico della Finanza Pubblica, Padova, Jovene editore, 2007, p. 92.

⁽³¹⁾ VARONA ALABERN, Óp. Cit., p. 44.

Los tributos no fiscales o extrafiscales, designan un fin distinto al recaudatorio, como es el caso de los tributos ambientales, para ser reconocidos como tales, es indispensable que su estructura se configure con el fin recaudatoria en segunda lugar o segundo grado que el fin extrafiscal persigue en primer grado⁽³²⁾.

No obstante, es preciso indicar que la utilización del sistema tributario para fines extrafiscales, resulta muy debatida, pese a que dicho empleo extrafiscal está admitido en los sistemas jurídicos, como ocurre el difícil filtro que tiene que pasar a la luz del principio constitucional de capacidad económica y de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria.⁽³³⁾

Por último, a decir de CASADO OLLERO, el problema no radica en la aceptación o legitimidad constitucional del intervencionismo fiscal, sino en la delimitación constitucional del fenómeno, esto es en la necesidad de concretar las posibilidades y, sobre todo, los límites de la instrumentación extrafiscal del mecanismo tributario⁽³⁴⁾. De este modo, es posible diseñar tributos o beneficios tributarios utilizando la función extrafiscal del tributo, respetando los límites a la potestad tributaria y a los principios constitucionales. Por ejemplo, diseñando tributos ecológicos que busquen fomentar la utilización de las energías renovables.

(32) Cfr. también la distinción que realiza ALONSO GARCIA, L. M. entre «fines extrafiscales» y efectos extrafiscales», *Los impuestos autonómicos de carácter extra fiscal*. Marcial Pons, Madrid. 1995. p. 21. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge Óp. Cit., p. 85.

(33) JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge Óp. Cit., p. 81.

(34) CASADO OLLERO, G. «Los fines no fiscales ... », cit. p. 115. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. Óp. Cit., 1998, p. 90.

ASPECTOS RELEVANTES DO VALOR ADICIONADO FISCAL - VAF DO ICMS NA COMPOSIÇÃO DO INDICE DE REPASSE AOS MUNICÍPIOS, INCLUSIVE DA GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA RENOVÁVEL

Francisca Stael Freire Vieira¹

1 INTRODUÇÃO

As Constituições de 1924 a 1967 concentravam a tributação na competência da União enquanto que as Constituições de 1891, 1946 e 1988 garantiram maior parcela das receitas para os Estados membros.

Na Constituição de 1988, se pode verificar esta função nos artigos 153 parágrafo 5º, 157, 158 e 159, III, da CF/88, repartições diretas e indiretas relativas aos fundos de participação (CF, art. 159, I, a, b, c e d). Desta forma a Carta Magna de 1988 fortaleceu o federalismo e a descentralização financeira, posto que para o Estado, cumprir seu papel de redistribuição e alocação de recursos, deve dispor de receitas.

A repartição das receitas tributárias está prevista na Constituição Federal em virtude da vinculação às pessoas

¹ Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Piauí /UFPI. Sócia da empresa STAEL FREIRE SOCIEDADE DE ADVOGADOS. staelfreire@hotmail.com

beneficiadas e está regulamentada na Lei Complementar 63/90 e Leis Estaduais. O art. 158, IV, parágrafo único, I e II da Constituição Federal /88 que trata da distribuição de vinte e cinco por cento (25%) do produto da arrecadação do imposto estadual relativo às operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços, transportes intermunicipal e interestadual e comunicação, estabelece que serão creditados aos municípios na proporção do valor adicionado realizadas em seus territórios:

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.

Nesse sentido, a Constituição Federal delimita de forma clara os critérios de repartição do ICMS para os Municípios outorgando à Lei Complementar e às Leis Estadual ou Federal (no caso de territórios) os critérios de distribuição e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios.

O parágrafo único do inciso IV, do art. 158 da CF/88 está regulamentado pela Lei Complementar nº 63/90 que, em seu artigo primeiro, traça os “critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação

de impostos de competência dos Estados e de transferência por estes recebidas, pertencentes aos Municípios”.

De acordo com o artigo 161 da Constituição Federal “cabe à Lei Complementar: I – definir valor adicionado para fins do disposto no artigo 158, parágrafo único, I” e, no inciso II, estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o mesmo artigo.

Quanto às legislações estaduais, observa-se que não há uniformidade dos critérios previstos no inciso II, parágrafo único do art. 158, IV; sendo utilizados como parâmetros: população, território, arrecadação de tributos da receita própria dos municípios, investimentos na saúde e educação e contemporaneamente o ICMS ecológico.

O Índice de Repasse do ICMS destinado ao município apurado por meio do art. 158, IV da CF/88, da LC 63/90 e das legislações estaduais possui grande importância financeira e social, pois retrata o movimento econômico das empresas estabelecidas em cada base territorial municipal e, conseqüentemente, o potencial que o município tem para gerar receitas.

Portanto este trabalho aborda aspectos constitucionais, legais e doutrinários relevantes do Valor Adicionado do ICMS na composição do índice de repasse aos municípios, inclusive da geração e distribuição da energia renovável.

2 O ICMS E A DESTINAÇÃO DE QUE TRATA O ART. 158, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua base constitucional é o artigo 155, a seguir reproduzido:

Artigo 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93 – DOU de 18.03.1993).

Conforme o ideário de Sabbag (2016, p. 1.191):

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade - Art.155, § 2º, I da CF), real (as condições das pessoas são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais é um imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional- art.155, § 2º, I ao XII, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-Lei 406 e o Convênio ICMSn.66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma, ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

No que se refere à incidência do ICMS sobre a energia elétrica, está prevista no art. 155, § 3º, da CF”, conforme transcrição abaixo:

Art. 155 (...)

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

telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

A previsão constitucional da repartição das receitas tributárias é objetiva quanto a apropriação pelo destinatário dos recursos, no caso, os municípios, têm delimitado os fatos jurídicos que ocorrem dentro da relação obrigacional, a tipicidade e também as delimitações espacial, temporal ou mesmo entre os signatários da obrigação.

Edvaldo Brito (2016, p.799) cita que

A discriminação é rígida, tal como foi dito, tanto que é impossível o conflito de competência e, para evitar uma a tentação de invasão de um ente federativo no quinhão do outro, a Constituição criou, nessa discriminação, os impostos de participação, dentre os quais já está inserido o ICMS, e que constituem, no plano das rendas, objeto da distribuição do produto de sua arrecadação.

Para Edvaldo Brito (2016, p. 800), a lição de Geraldo Ataliba é elucidativa ao ensinar que “as receitas das entidades beneficiárias desta distribuição ou às quais o produto de certas arrecadações pertence, são receitas não tributárias para elas. Trata-se de receitas financeiras, advindas de relações jurídicas de direito constitucional e não de direito tributário”.

Tem razão o ensinamento da ilustre memória desse professor, porque a Constituição rege esta relação jurídica financeira e, preserva as prerrogativas de cada ente federativo, na linha da autonomia que consagra no seu art. 18, dispondo não só que essas receitas são de titularidade do ente federativo beneficiário, mas também que o ente arrecadador não pode fazer qualquer restrição ao emprego dos recursos respectivos porque são atribuídos, diretamente pelas normas de seu contexto.

3 VALOR ADICIONADO DO ICMS PARA FINS DE FIXAÇÃO DA COTA PARTE DOS MUNICÍPIOS

Conforme menciona o art. 161, inciso I, da CF, cabe à Lei Complementar Federal, no caso a de nº 63/90, definir o valor adicionado fiscal VAF (Valor Adicionado Fiscal), para os fins previstos no art. 158, parágrafo único, inciso I, da Constituição Federal.

O artigo 3º, § 1º, inciso I, da LC nº 63/90 estabelece que o VAF corresponde à diferença entre o valor das saídas de mercadorias e dos serviços de transporte e de comunicação e o valor das entradas de mercadorias, em cada ano civil, prestados no território de cada município dos Estados da Federação.

Nas hipóteses de tributação simplificada, como é o caso de microempresas e empresas de pequeno porte, nos termos do artigo 146, parágrafo único, da Constituição, assim como nas situações em que se dispensem os controles de entrada, considera-se, para cálculo do VAF, o valor de 32% da receita bruta desses estabelecimentos, conforme o inciso II do art. 3º da LC 63/90, conferida pela LC 123/06.

O § 2º do art. 3º da LC nº 63/90 estipula que, para efeito de cálculo do VAF, serão levadas em consideração todas as operações que, em tese, constituiriam fato gerador do ICMS, ainda que não tributadas por força de imunidade ou isenção, apurando-se a riqueza em cada uma delas (art. 3º, § 2º, incisos I e II, da LC 63/90).

O Valor Adicionado Fiscal de um município corresponde ao valor que se acrescenta nas operações de entradas e saídas de mercadorias e ou prestações de serviços de transporte e de comunicação em seu território, em determinado ano civil.

Consiste, portanto, o VAF no valor econômico financeiro apurado a partir das operações realizadas com

mercadorias ou produtos e ou prestação de serviços de transportes interestadual, intermunicipal ou internacional e de comunicação, realizadas por determinada empresa, em um exercício.

4 ICMS ECOLÓGICO E SUA IMPORTÂNCIA NA POLÍTICA DE PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

A Constituição Federal trata no Título VII, Capítulo VI - Do Meio Ambiente, no Art. 225, dispõe: “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”.

ICMS Ecológico é um instrumento de política pública que representa a operacionalização de um conjunto de princípios inovadores para o aprimoramento da gestão ambiental brasileira, em especial do princípio do provedor-recebedor, pois o Estado possui a capacidade de arrecadar e distribuir para os municípios o ICMS na forma de cota parte. Representando, dessa forma, a extrafiscalidade do ICMS, que é um instrumento valioso na política estatal, aproximando-se do poder de polícia ou de polícia administrativa, no entendimento da professora Regina Helena Costa (2016, p.74):

A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados. O Conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, porquanto a Constituição da República contempla um número muito grande de

valores e objetivos a que subordina o Estado brasileiro (ex.: art.s. 1º, 1º, 170, 193, 194, 196, 201, 205, 215 etc.).

No comando da Lei Complementar 63/90, especificamente no art. 3º, II, regulamenta a outorga do Constitucional: “Art. 3º.(...) II - até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal”. Conforme o enunciado da lei supracitada, cada ente federado tem sua legislação própria.

O Paraná foi o primeiro Estado a adotar o ICMS Ecológico, atualmente são 17 Estados brasileiros que o adotam, sendo eles: Acre, Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Mato grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Pará, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio grande do Sul, Rondônia, São Paulo e Tocantins.

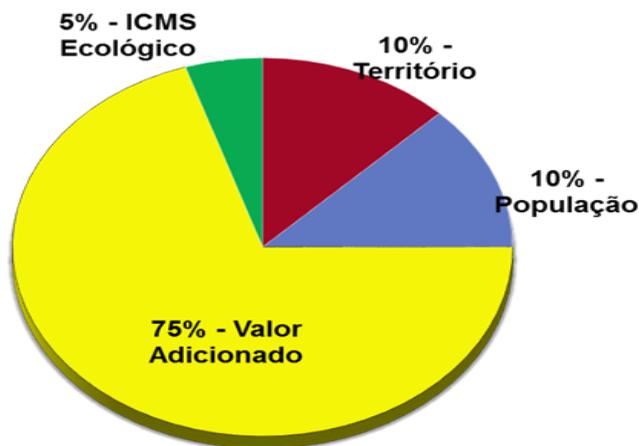
Vejamos algumas peculiaridades das leis estaduais instituidoras do ICMS Ecológico: No Estado do Acre, o percentual destinado ao ICMS Ecológico é de 5% do ICMS arrecadado pelo Estado conforme Lei n.º 1.530, de 22 de janeiro de 2004 que instituiu o ICMS Verde, distribuídos aos municípios que conservem a biodiversidade e executem projetos de desenvolvimento sustentáveis, saúde e educação.

O Ceará adotou o ICMS Socioambiental considerando, além de meio ambiente, educação e saúde entre os critérios de repasse. Goiás utiliza como fator preponderante para a distribuição do ICMS ecológico as unidades de conservação ambiental.

No Estado do Piauí, os critérios de apuração do VAF referentes a $\frac{1}{4}$ estão previstos na Lei 5001/98 regulamentada pelo Decreto 13.500/2008, na Lei nº 5.813, de 3 de dezembro de 2008, que cria o ICMS ecológico para beneficiar municípios que se destaquem na proteção ao meio ambiente, por estarem desenvolvendo ações para a

melhoria da qualidade de vida, por meio da promoção de políticas e ações de gestão ambiental.

O gráfico abaixo representa a metodologia, os critérios e percentuais utilizados pelo Estado do Piauí na distribuição da cota parte ou formação do Índice de Repasse do ICMS para os municípios, que corresponde a 75% do VAF determinado pela Constituição Federal, 5% do ICMS Ecológico fixados anualmente pela Secretaria Estadual de Meio Ambiente. Embora a edição da Lei que o instituiu no Estado do Piauí seja 2008, somente no exercício de 2015 foi realizada a distribuição do ICMS para os municípios utilizando-se o percentual do ICMS Ecológico. Os dois outros critérios são: 10% (dez por cento), diretamente proporcional à população do município e 10% (dez por cento), diretamente proporcional à área territorial do município, estes últimos critérios são fixados pelo IBGE.



Fonte: Arquivo pessoal

No caso do Piauí, a Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Recursos Hídricos realiza a cada exercício o processo de habilitação e postulação dos municípios piauienses, para adesão ao ICMS Ecológico, obedecendo aos preceitos da lei nº 5.813, de 03 de dezembro de 2008, as alterações conforme a lei estadual nº 6581 de 23 setembro 2014, o decreto nº 14.861, de 15 de junho de 2012 e alterações conforme decreto nº 16.445, de 26 de fevereiro de 2016, bem como as disposições seguintes, com o objetivo de obtenção do selo ambiental com vistas à aplicação dos benefícios do ICMS Ecológico.

Dentre os requisitos para habilitar-se ao Selo Ambiental, no Estado Piauí, o município deverá possuir Conselho Municipal de Defesa do Meio Ambiente, devidamente regulamentado e atuante, e dispor em seu Plano Diretor Municipal, quando aplicável, de capítulo sobre a política e ações ambientais. A Lei prevê habilitação anual, embora a utilização desta importante ferramenta de controle ambiental no Piauí ainda esteja em fase embrionária.

Em regra, os demais estados utilizam como critério para o ICMS ecológico a criação e proteção das unidades básicas de conservação, que são instituídas pelo poder público e regulamentadas pela nº. 9.985, de 2000.

5 ENERGIA RENOVÁVEL E VAF NA GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO

A energia elétrica é considerada mercadoria, conceito implícito no inc. X, "b", do § 2º do mesmo artigo, e a competência estadual é limitada pela imunidade nas operações interestaduais com energia elétrica. A norma destaca a imunidade nessas operações porque normalmente elas seriam tributadas, considerando que energia em operação comercial é mercadoria.

Consoante os critérios legais, para fins de cálculo do valor adicionado fiscal, em se tratando de energia elétrica, torna-se imprescindível saber em que local ocorre a saída da mercadoria - critério da territorialidade, considerado o elemento espacial da obrigação tributária.

A jurisprudência já firmou entendimento de que o VAF, em se tratando de energia elétrica pertence ao município onde ocorre a comercialização: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO CONFIGURADO. ICMS. REPARTIÇÃO. VAF. REGRA CONSTITUCIONAL. CRITÉRIO. ENERGIA ELÉTRICA. ELEMENTO TEMPORAL E ESPACIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSUMO. LIMITES DO PROCESSO. ELEIÇÃO DE TERCEIRA TESE NO JULGAMENTO DE EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Os arestos embargado e paradigmas decidiram que o Valor Adicionado Fiscal, para efeito de repartição da receita do ICMS, deve ser computado ao município onde se concretiza a hipótese de incidência tributária. Divergiram, todavia, quanto à definição dos elementos espacial e temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica: (a) o aresto embargado adotou o **critério da produção** e, por isso, atribuiu o VAF ao Município de Ubarana, onde localizados os geradores da usina hidrelétrica; e (b) os paradigmas acolheram o **critério da distribuição** e, conseqüentemente, destinaram o VAF ao Município de Promissão, onde situada a subestação elevadora, a partir de onde é distribuída a energia elétrica produzida na municipalidade vizinha. Dissídio configurado. Embargos de divergência admitidos. 2. O critério eleito pelo art. 158, parágrafo único, inciso I, da CF/88 para definir a quem pertence o valor adicionado fiscal relativo a uma operação ou prestação sujeita, em tese, à incidência do ICMS é, **unicamente**, espacial, ou seja, local onde se concretiza o fato gerador do imposto. 3. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia. 4. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram,

isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida. 5. Como o critério de rateio do ICMS leva em conta o valor adicionado fiscal que ocorre no território de cada município e não há incidência tributária pela geração da energia ou por sua distribuição, consequentemente, não se justifica a participação do município produtor ou distribuidor na partilha do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica, que somente contemplará os municípios consumidores. 6. Conhecidos os embargos de divergência, incumbe ao órgão julgador aplicar o direito à espécie, mesmo que, para isso, seja necessária a adoção de uma terceira tese, diversa das que foram acolhidas nos arestos embargado e paradigma. Precedentes da Corte Especial e de todas as Seções do STJ. 7. Atualmente, só o Município de Promissão, onde situada a Subestação elevadora, tem direito de adicionar ao seu índice de participação as operações vinculadas à Usina de mesmo nome. A ação judicial objetiva compelir o Estado de São Paulo a computar essas operações, em sua totalidade, a favor do Município de Ubarana, onde se acham localizados os geradores da Usina. 8. As conclusões adotadas conduzem à procedência, em parte, da pretensão autoral, devendo a Fazenda Pública ré acrescer ao índice de participação do Município autor as operações da Usina de Promissão **proporcionalmente** ao consumo de energia elétrica verificado em seu respectivo território. 9. Embargos de divergência acolhidos em parte para julgar procedente, também em parte, a pretensão do autor, ora embargado. (Embargos de Divergência em Resp nº 811.712, Rel. Min. Hamilton Cavallido, Relator para Acórdão Min. Castro Meira, de 6-3-13).

ACÇÃO ORDINÁRIA. VALOR ADICIONADO FISCAL. USO PARA CÁLCULO DO ÍNDICE DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO RATEIO DO ICMS. REGRA CONSTITUCIONAL. ENERGIA ELÉTRICA. ELEMENTO TEMPORAL E ESPACIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSUMO. - Conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça, o fato gerador do ICMS decorrente da energia elétrica é o consumo, e não sua produção, motivo pelo qual deve ser

declarado o VAF- Valor Adicionado Fiscal pela empresa administradora do Consórcio da Usina Hidrelétrica em relação aos Municípios em que foi consumida a energia elétrica e não onde foi produzida. - Não assiste razão ao Município onde se encontram as turbinas da Usina Hidrelétrica em pretender que lhe seja atribuída a totalidade do VAF- Valor Adicionado Fiscal declarado pela administradora da Usina, para ter seu IPM- Índice de Participação dos Municípios aumentado no rateio a ser feito pelo Estado do valor arrecadado com o ICMS, pois não é o local da produção ou circulação da energia elétrica que dever ser considerado para determinar a obrigação tributária, mas o local onde a energia é consumida. (TJ-MG - AC: 10182070019290001 MG, Relator: Duarte de Paula, Data de Julgamento: 10/10/2013, Câmaras Cíveis / 4ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 16/10/2013).

Como se verifica, o critério eleito pela Constituição para definir a quem pertence o valor adicionado do ICMS é unicamente o espacial, isto é, o local onde se concretiza o fato gerador do imposto.

O fato gerador do ICMS se aperfeiçoa somente com a circulação econômica da mercadoria energia elétrica após sua geração e saída no lugar onde se situa o equipamento utilizado para produzi-la, o gerador. Nesse local é que se promove a adição de valor que servirá de referência para apuração da parcela conferida aos municípios.

Tramita no Congresso Nacional a PEC nº 61 de autoria do Deputado Federal Júlio César Carvalho (PSD-PI), que, se aprovada, o ICMS decorrente das operações da energia elétrica produzida por meio de energia solar e eólica será destinado ao Estado onde ocorrer a sua produção e em consequência repassada a cota parte ao município produtor. “Artigo único. O art. 155 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido do seguinte § 4º Nas operações relativas a energia elétrica produzida a partir de energia eólica ou solar, a arrecadação do imposto de que trata o inciso II caberá

integralmente ao Estado onde ocorrer a sua produção (NR)”

O acréscimo do § 4º é justificado na PEC nº 61 mediante a seguinte alegação:

A presente proposta de emenda à Constituição tem por objetivo estabelecer que, nas operações relativas a energia elétrica produzida a partir de energia eólica ou solar, a arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pertencerá integralmente ao estado onde ocorrer a sua produção.

Por ocasião da promulgação da Constituição Federal, em 1988, a geração de energia elétrica oriunda de energia eólica e solar era praticamente inexistente e, por essa razão, não há abordagem do tema no Texto constitucional então promulgado.

Essas fontes inesgotáveis e limpas de geração de energia configuram agora alternativas promissoras para a expansão da oferta de energia elétrica sem impactos ambientais relevantes e que necessitam receber, por parte dos entes federados, incentivos e recursos para a instalação de parques produtores em seus territórios.

Deve-se notar que a proposta não traz grandes impactos aos demais estados. De acordo com dados do relatório de fiscalização da Agência Nacional de Energia (Aneel), atualizado em dezembro de 2012, a capacidade instalada de energia solar no Brasil era de aproximadamente 7,5 MW, o que representava apenas 0,01% da matriz energética brasileira. Em relação à energia eólica, o percentual é de 1,35%, de acordo com o estudo “Análise da Geração Eólica na Matriz Brasileira de Energia Elétrica (Revista Ciências Exatas e Naturais, Vol.14, nº 2, jul/dez 2012).

São estas as razões pelas quais contamos com o apoio dos ilustres pares para a aprovação da presente Proposta de Emenda à Constituição.

Sala das Sessões, em 2015.
Deputado Júlio Cesar

Por conseguinte, a destinação do VAF aos municípios que demonstraram zelo ao meio ambiente e investiram para poder produzir energia limpa, seria um agente propulsor do desenvolvimento sustentável e consciente no país. Apesar do ICMS ter seu fato gerador decorrente do consumo, é imperioso dizer que atualmente, não se encontra nas mãos do consumidor final a escolha de usar apenas fontes de energia renováveis, posto que para isso é necessário além da vontade política, altos investimentos para produção de energia solar e eólica. Assim, os pontos defendidos pela PEC nº. 61 representam uma evolução nas políticas de proteção ambiental bem como no desenvolvimento econômico e social dos municípios.

6 CONCLUSÃO

Após a análise da legislação e jurisprudências a respeito do tema abordado, é possível afirmar que precisamente pelo fato de o beneficiário do ICMS transferido pelo comando do art. 158, IV, da Constituição de 1988, ser o município, há necessidade de um maior entendimento por parte destes acerca da legislação estadual no que se refere ao ICMS e às técnicas de apuração do Valor Adicionado para fins de verificação da correta composição do índice de repasse do ICMS.

Outro aspecto diz respeito ao reconhecimento do ICMS Ecológico como importante ferramenta a ser utilizada nas políticas públicas de proteção ao meio ambiente em todo o território brasileiro.

Finalmente, a aprovação da PEC 61/2015 ao propor que, nas operações relativas a energia elétrica produzida a partir de energia eólica ou solar, a arrecadação

do ICMS seja direcionada integralmente ao estado onde ocorrer a sua produção, proporcionará um avanço na distribuição isonômica das parcelas do ICMS aos municípios.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência em Resp nº 811.712, Rel. Min. Hamilton Cavahido, Relator para Acórdão Min. Castro Meira. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 06 março 2013. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 set. 2016.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível nº10182070019290001, Relator: Duarte de Paula, Câmaras Cíveis. Pesquisa por Acórdão do TJ MG. Acórdãos, 16 outubro 2013. Disponível em:<<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/formEspelhoAcordao.do>>. Acesso em: 30 set. 2016.
- BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016. 1144p.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 6ª ed. Rev.Atual. São Paulo: Saraiva, 2016.
- PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2012. 1.336 p.
- SABGAG, Eduardo. **Manual do direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

A UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS PELO ESTADO NA PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE SUSTENTÁVEL

Josiane Ribeiro Minardi

1. INTRODUÇÃO

A proteção ao meio ambiente, condição necessária e indispensável à manutenção da vida na terra, tem sido uma das maiores preocupações da sociedade contemporânea.

A busca incessante pelo bem-estar, pela qualidade de vida individual e coletiva, o progresso e o desenvolvimento de atividades econômicas tem grande participação na degradação do ecossistema, na medida em que os recursos naturais são utilizados como se fossem inesgotáveis e ilimitados.

A solução para a conservação do meio ambiente, no entanto, não significa coibir o desenvolvimento econômico e o progresso, mas normatizar o modo de utilização dos recursos naturais, tal como preconiza a Constituição Federal no artigo 225, de modo a mantê-lo de forma ecologicamente equilibrada, preservando-o para gerações futuras e com garantia de qualidade de vida satisfatória.

¹ Professora de direito tributário; Especialista em Direito Empresarial (PUC/PR) e Especialista em Direito Tributário (UNICURITIBA); Mestre em Direito Empresarial e Cidadania (UNICURITIBA); Advogada.

A defesa por um meio ambiente ecologicamente equilibrado está interligada à atividade econômica e ao direito como um todo, e a responsabilidade pela sua preservação é tanto do Estado quanto do particular.

O particular não pode mais observar a natureza apenas como fonte de produção e reprodução econômica, como fornecedora de matéria-prima ou ainda como receptora de materiais danosos, a natureza deve ser compreendida como fator de bem-estar social.

Ao Estado compete garantir o desenvolvimento da sociedade, mas este deve combinar o crescimento econômico com as condições básicas de vida, dentre as quais alimentação, saúde e preservação do meio ambiente.

Na proteção do meio ambiente, o Poder Público deve preocupar-se em observar, dentre outros, os princípios de cunho social, como existência digna, valorização do trabalho humano e justiça social.

O artigo 170, VI da Constituição Federal estabelece que a ordem econômica, dentre outros princípios, deverá observar a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. A par disso, engloba ainda três fatores da produção: o capital, (ao garantir a propriedade privada) o trabalho (busca do pleno emprego) e a natureza (defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação).

Ao atuar como regulador de mercado o Estado deve manter a estabilidade econômica associada à idéia de sustentabilidade social, tanto nas relações de trabalho quanto nas relações com a natureza, buscando um equilíbrio ecológico suficiente para prover as necessidades presentes, sem comprometer as necessidades das gerações futuras.

Para tanto, o Estado deve utilizar-se de todos os instrumentos necessários e possíveis, na busca pela conservação do meio ambiente.

Dentre os instrumentos regulatórios de uma política governamental, destaca-se a tributação, cuja arrecadação dos tributos além de ser utilizada nas despesas com a prevenção, conservação e restauração do meio ambiente, pode induzir o particular a comportamentos ecologicamente corretos.

2. A FUNÇÃO DO TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO

Por meio dos tributos o Estado obtém receitas para custear as despesas públicas em busca do bem comum (prover a educação, a cultura, o lazer, melhorar a saúde da população, dar-lhe segurança, prestar-lhe serviços públicos, conservar o meio ambiente).

Até o século XIX, os doutrinadores viam na tributação apenas como um meio de alcançar o equilíbrio financeiro entre as receitas públicas e despesas públicas.

Adolph Wagner, no século XIX, verificou a necessidade de incluir na atividade financeira preocupações de natureza social, dando à tributação uma função diferente da simples arrecadação, mas apresentando-a como possível a redistribuição de riquezas.²

Surge com Adolph Wagner a ideia de que o tributo não apresentaria como causa apenas a arrecadação, mas poderia sim apresentar uma segunda função, que seria a função social.

A visão do tributo apresentar uma outra função que não apenas a arrecadatória para suprir as necessidade

² *Traité des Science des Finances. Théorie de l'Imposition, theorie des taxes et théorie générale des impots.* ed. Tra. Jules Ronjat. Paris: V. Giard & Brière, 1909, p. 111-113.

públicas, surge com maior ênfase, no entanto, com Keynes que defendeu, ainda no século XIX, que a política fiscal deveria ser utilizada para intervir diretamente na economia, promovendo a redistribuição de riquezas, e o pleno emprego.³

Hoje, verifica-se que o Estado vale-se, realmente, do tributo não apenas como angariador de receitas para abastecimento dos cofres públicos, utiliza a tributação para consecução de objetivos econômicos e sociais.

Luis Manuel Alonso Gonzalez assim elucida:

En resumen, puede que se ha avanzado em la concepción del tributo como instrumento, de modo que em la actualidad no puede permanecer indiferente ante el abanico de objetivos que ofrecen ante los poderes públicos y que exigen de los mismos una postura activa. Los fines sociales, económicos o políticos son también objetivos a cubrir con los tributos, aunque éstos sean, a veces, um medio complementario y no principal de llevarlos a cabo. El tributo se contempla, pues, a través de una reinterpretación de la conexión ingreso-gasto que viene a establecerse constitucionalmente em el artículo 31.1, haciendo suyis objetivos que la Constitución encarga a la vertiente del gasto, cual es la asignación equitativa de los recursos públicos, según el artículo 31.2. Puede, por consiguiente, cumplirse el objetivo redistributivo tanto com una adecuada política de gasto como com una correcta configuración de los tributos, que a la vez permiten alegar fondos a las

³ KEYNES, John Maynard. El camino hacia la prosperidade. (The means to prosperity). In: Domingues Del Brio , Francisco (dir). La Política fiscal em accion. Selección de lecturas sobre política fiscal moderna. Trad. I Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: impresso em La Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 92 e ss.

arcas públicas, influyen em las conductas privadas, reconduciéndolas para evitar determinados gastos públicos a cargo de otras Administraciones distintas de la fiscal.⁴

Assim, pode-se afirmar que o tributo pode apresentar duas funções: a função eminentemente arrecadatória, que retrata a fiscalidade do tributo, cujo único objetivo é a arrecadação de receitas para sustentação das necessidades públicas e a segunda função que consiste em estimular ou desestimular condutas do particular de acordo com os objetivos sociais, políticos e econômico do Estado, exercendo, assim, uma função extrafiscal do tributo.

Ao se referir à função arrecadatória do Estado (finalística fiscal), visando auferir recursos para a sua subsistência, faz-se referência ao uso do instrumento fiscal totalmente desvinculado de axiomas, reportando-se apenas à despesas e receitas.

Ainda que o objetivo do tributo fiscal seja apenas a arrecadação para consecução do bem estar comum, sem interferir na conduta do particular, entende-se que o tributo é um instrumento de grande valia na preservação do meio ambiente, pois a sua arrecadação pode ser destinada para esse fim.

No entender de Regina Helena Costa:

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos

⁴ Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 13-15.

contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório)⁵.

Já o tributo extrafiscal constitui em um instrumento para estimular ou desestimular condutas, na prossecução de objetivos econômicos, sociais e políticos do Estado.

Ana Laura Gordo López, conceitua os tributos extrafiscais como:

Aquellos que se establecen realmente sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos (aunque deben destinarse al gasto público), sirviendo como instrumentos eficaces de la política financeira, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país.⁶

James Marins e Jeferson Teodorovicz explicitam que a noção de extrafiscalidade está atrelada a ideia de fiscalidade, “pois tudo que se referir a tributação e alcançar objetivos que escapem, primária ou secundariamente, à meta de arrecadação ou finalidade fiscal” é a extrafiscalidade.⁷

Importante ressaltar que o tributo extrafiscal é aquele que visa induzir comportamentos, sendo que a arrecadação não lhe interessa, ainda que essa produza

⁵ Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In TÓRRES, Heleno Taveira (org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313.

⁶ **Los Fines Extrafiscales en El Sistema Tributario Mexicano**. Mexico: Porrúa, 2000, p. 75.

⁷ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade Socioambiental**. Revista de Direito Financeiro e Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 90, 2010, p. 76.

efeitos extrafiscais. Luiz Manuel Alonso Gonzalez elucida a distinção entre os fins extrafiscais dos efeitos extrafiscais.

A mi juicio, la base mínima de distinción ha de partir de la diferenciación entre fines extrafiscales y efectos extrafiscales. Si um tributo se orienta de forma primordial y específica a um fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea um tributo extrafiscal. Si, por el contrario, unicamente produce efectos extrafiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar dinero o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene transcendência extrafiscal esse tributo no será realmente um tributo extrafiscal.⁸

A extrafiscalidade decorre da supremacia do interesse público e apresenta fins diversos do eminentemente arrecadatório.

Na visão de Misabel Derzi:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa 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 jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais. A Constituição expressamente os admite para promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I) determina ainda que o imposto territorial

⁸ Ob. Cit. P. 22.

rural seja utilizado com fins extrafiscais, colimando alcançar a produtividade da propriedade rural, assim como autoriza a progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, para assegurar a função social da propriedade.⁹

Para Regina Helena Costa a extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo; a extrafiscalidade na questão tributária deve levar em conta o equilíbrio entre interesse público e interesse social. Para a autora, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade tributária, ainda que se valham de meios distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas dos particulares de acordo com os objetivos de interesse público.¹⁰

Roque Antonio Carrazza inclui no campo da extrafiscalidade os incentivos fiscais por serem, segundo o sustentado por Geraldo Ataliba, instrumentos tributários para fins não fiscais, na medida que condicionam comportamentos de virtuais contribuintes. O autor explicita que:

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do país). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária.(...)

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. DERZI, Misabel Abreu Machado (atual). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 233-234.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 49.

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico e social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o estatuto do contribuinte.¹¹

Verifica-se que a lei tributária, muitas vezes, atinge com maior eficiência e eficácia seus objetivos quando, em lugar de apenas valer-se da arrecadação, tenta influenciar as condutas dos contribuintes, oferecendo-lhes, por exemplo, subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações, etc.

A extrafiscalidade, função na qual o Estado tributa criando um ambiente de estímulos e desestímulos, orientando comportamentos e almejando a realização de algum valor constitucional, é também destacada por Alfredo Augusto Becker:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.¹²

Marcus de Freitas Gouveia afirma que, considerando a realidade valorativa, que deve sempre ser

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 729-730.

¹² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 132.

observada na interpretação das normas que compõe o ordenamento jurídico brasileiro, no que tange às normas tributárias, especificadamente quanto a necessidade de captação de recursos pelo Estado, não haveria necessidade da classificação distintiva “fiscalidade x extrafiscalidade”.

Para o autor, “toda a tributação e todo o Direito Tributário é, a um só tempo, sempre e necessariamente axiológico, porque ligado a valores, e pragmático, porque voltado as questões de necessidades financeiras”, concluindo pela existência de uma única fiscalidade, considerada pragmática e axiológicamente¹³.

Schoueri aduz ainda que a extrafiscalidade inclui “casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário”, bem como normas de função indutora e outras que se impulsionam por razões não fiscais, desvinculadas de um direcionamento estritamente econômico por parte da entidade estatal.¹⁴

A grande maioria senão todos os tributos comportam na sua regulação a função extrafiscal, uns em maior grau outros nem tanto, que poderá preponderar ou não sobre a função fiscal, em função das decisões políticas por parte do Poder Legislativo, em sintonia com o Poder Executivo.¹⁵

Pode revelar-se difícil reconhecer a fiscalidade ou a extrafiscalidade de um determinado tributo. Paulo de Barros Carvalho¹⁶ afirma que *“não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade”*.

¹³ GOUVÊA, 2006, p. 48.

¹⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P 32.

¹⁵ SEBASTIÃO, 2009, p. 137.

¹⁶ Curso de Direito Tributário, p. 228-229.

Para o Autor tanto a extrafiscalidade quanto a fiscalidade podem conviver em um mesmo tributo, apenas ora um objetivo prevalecendo sobre o outro.

Ricardo Lobo Torres igualmente aduz a existência harmônica de ambas as finalidades nos tributos. Não obstante, aponta a “predominância” como critério diferenciador da dupla configuração da extrafiscalidade nos tributos, como se observa a seguir:

(...) de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.¹⁷

Para Marcus de Freitas Gouvêa:

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 da existência de outro.¹⁸

A fiscalidade e a extrafiscalidade são grandezas que caminham em conjunto, tanto na fundamentação do dever tributário quanto na apuração de seus efeitos. O fenômeno tributário mostra que não pode haver extrafiscalidade sem fiscalidade e que qualquer esboço de fiscalidade apresenta algum efeito extrafiscal.¹⁹

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 167.

¹⁸ **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 47.

¹⁹ *Ibidem*, p. 146-147.

Na tributação ambiental é justamente o que ocorre, tem-se tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade. A extrafiscalidade está presente na medida em que o tributo é utilizado de forma diversa e mais onerosa para aquele que age em desconformidade com políticas de proteção ao meio ambiente. Ao mesmo tempo que a tributação age como indutora de condutas, estar-se-á transferindo, via arrecadação tributária, recursos monetários do setor privado ao público, cumprindo igualmente uma função fiscal.

A mudança de comportamento dos contribuintes induzida pela tributação extrafiscal pode ajudar na proteção do meio ambiente, na medida que está em causa o caráter de orientação de condutas em prol da conservação da natureza.

As funções fiscal e extrafiscal do tributo constituem ferramentas fundamentais na proteção do meio ambiente e no atingimento do bem comum.

3. O DIREITO TRIBUTÁRIO E A DEFESA DO MEIO AMBIENTE

Na árdua tarefa para manter um meio ambiente ecologicamente equilibrado para gerações presentes e futuras, o direito tributário lança a tributação ambiental, que apresenta uma dupla finalidade, a primeira, eminentemente arrecadatória e fiscal, de gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental e a segunda de meio de orientação do comportamento dos contribuintes na proteção do meio ambiente e, portanto, de caráter extrafiscal.

A tributação ambiental, revestida da técnica da extrafiscalidade, visa estimular uma conduta individual ambientalmente correta, na medida em que interfere no patrimônio do contribuinte de modo a estimular atitudes menos agressivas ao meio ambiente. A idéia é que a

tributação ambiental promova o aumento da carga tributária sobre a degradação e reduza a carga sobre o trabalho e o lucro, variando-se as hipóteses de incidência, alíquotas e bases de cálculo, em função do grau de utilização ou degradação do meio ambiente.

Para Fernando Magalhães Modé²⁰ a tributação ambiental, como instrumento de indução de comportamentos, está de acordo com a aplicação do princípio da prevenção. O tributo ecologicamente correto busca comportamento mais desejável à manutenção do equilíbrio ambiental, agindo, portanto, antes da ocorrência do ato danoso.

Roberto Ferraz²¹ esclarece que os tributos chamados de ecologicamente orientados influenciam na decisão econômica, de tal forma a tornar mais interessante a opção por um meio ambiente sustentável, isso porque nas atividades econômicas as decisões são tomadas pelo binômio custo/benefício. O autor ressalta que a função do *Green taxes* é justamente internalizar os custos ambientais, ou seja, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o encargo que seu consumo representa em termos ambientais.

Assim, os impostos ecológicos aplicados sobre os produtos ou atividades consideradas nocivas ao meio ambiente passam a sofrer elevação de preços com o objetivo de que o consumo desses produtos seja reduzido ou substituído.

Contudo, é importante ressaltar que a tributação ambiental não está associada à idéia de sanção, ou seja,

²⁰ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental – A Função do Tributo na Proteção no Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2007, p.97.

²¹ FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. in TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 341.

penalizar aquele que agiu em desacordo com a conservação do meio ambiente, em vista do que dispõe o art. 3.º do Código Tributário Nacional no sentido de que *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Conforme afirma Roberto Ferraz²² o tributo, característico da democracia, sinal de cidadania e exercício de liberdade, somente se aplica ao âmbito das atividades lícitas, não podendo em nenhum momento ser concebido como sanção de atividade ilícita, como encargo a ser lançado contra atividades econômicas ou como espécie de punição.

Na verdade, pode-se dizer que a proposta da tributação ambiental, volta-se à função promocional do direito, em que está em causa uma prestação positiva ao indivíduo, na medida em que oferece um prêmio, um benefício, um incentivo para aquele que agir de acordo com o interesse público na proteção do meio ambiente.

Deixa-se de lado, a imagem tradicional do direito como ordenamento protetor-repressivo, onde as normas jurídicas prescrevem condutas e sanções.

No ordenamento puramente protetivo-repressivo a preocupação está em desfavorecer as ações nocivas à sociedade, enquanto o direito promocional busca favorecer as ações vantajosas.

As normas de sanção negativa atuam no ordenamento jurídico como forma de desencorajamento de certas atitudes a fim de manter a ordem social, enquanto que as normas de sanção positiva, que exercem a função premial do direito, voltam-se para o encorajamento de atitudes, de forma a contribuir para o desenvolvimento da sociedade, incentivando a mudança social.

²² *Idem.*

Norberto Bobbio²³ distingue a função protetora-repressiva da função premial do direito pelo fato da primeira atribuir valor à inércia da sociedade, ao pretender que as coisas permanecerem como estão, e a segunda atribuir valor positivo à transformação, sendo a situação subsequente diferente da anterior. Logo, a técnica do encorajamento tem uma função transformadora ou inovadora.

A função premial do direito é um instrumento valioso para a promoção do interesse público e do interesse social pelo Estado. Norberto Bobbio²⁴ assinala que “*a função promocional do direito pode ser exercida por dois tipos diferentes de expedientes: o incentivo e o prêmio*”; seria incentivadora a medida que serve para facilitar o exercício de uma determinada atividade econômica e premial a medida que objetiva dar uma satisfação àquele que já cumpriu um determinado encargo; Bobbio²⁵ entende que “*a função de um ordenamento jurídico não é somente aquela de controlar o comportamento dos indivíduos, o que pode ser obtido através da sanção negativa, mas também, aquela de dirigir os comportamentos em direção a certos objetivos determinados*. Assim, mostra-se desarrazoado sustentar que atividades poluidoras do meio ambiente suportarão uma maior carga tributária como forma de sanção. Para as sanções podem ser utilizadas as multas ou outra forma de punição.

Fernando Magalhães Modé²⁶ ao tratar sobre o assunto destaca que:

²³ BOBBIO, Norberto. **Dalla Struttura alla funzione: nuovo studi di teoria Del diritto**. 2 ed. Milano: Edizioni di Comunità, 1984, Pg 19.

²⁴ *Ibidem*, p. 81.

²⁵ *Ibidem*, p. 87.

²⁶ *Ob. Cit.*, p.82 e 83.

“Desta forma, verifica-se que a tributação ambiental, em regra, não se estrutura, como ocorre com os mecanismos de comando, em face de uma dicotomia: permitido/proibido. A tributação ambiental, ao revés, parte do pressuposto de que todas as atividades econômicas a comporem a hipótese de incidência de um tributo ambiental são lícitas, pois, se razão houvesse para tê-las como ilícitas, deveriam ser assim tratadas por normas de conteúdo proibitivo, e não pela tributação ambiental”.

No mesmo sentido, o autor complementa:

“A aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo (proibitivo); ao contrário, a partir do reconhecimento de que uma tal atividade econômica é necessária à sociedade (seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social, seja por garantir empregos e renda a determinada comunidade, ou por outra razão qualquer) busca ajustá-la a uma forma de realização mais adequada do ponto de vista ambiental, desincentivando (pelo reflexo econômico negativo que impõe) que o comportamento de um determinado agente econômico ou conjunto de agentes, se modifique para o que se tenha por ambientalmente desejável”.

José Marcos Domingues²⁷ esclarece que a extrafiscalidade tributária não pode impedir o exercício de atividades econômicas, pois para esse fim o direito pode valer-se das multas e das proibições. Assim, a tributação ambiental estaria associada a uma liberdade de escolhas do

²⁷ DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e meio Ambiente**. 3 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 49-50.

próprio agente econômico, que não se confunde com uma tributação punitiva; ele esclarece o seguinte,

Portanto, a tributação extrafiscal, fundada na teoria Kelseniana da sanção pre-mial, como se verá, nada tem a ver com uma dita tributação punitiva (como incidente sobre a distribuição disfarçada de lucros), que pretende “impedir diretamente um ato que a lei proíbe”, por isso mesmo caracterizada por RUBENS GOMES DE SOUSA como uma penalidade e não como um vero tributo.

(...)

A tributação extrafiscal (e a tributação ambiental em particular) não se destina a punir ilicitudes. Busca-se com ela orientar o agente econômico (contribuinte) a planejar o seu negócio lícito de acordo com uma política pública legitimada pela Constituição. Se um imposto ambiental progressivo é instituído sobre emissões ou efluentes poluentes, não se está tributando qualquer violação à lei – emissões e efluentes podem ser absolutamente inevitáveis em face do estágio tecnológico vigente, e a conciliação do princípio do desenvolvimento com o princípio da preservação (em busca do desenvolvimento sustentável) pode determinar que se licencie certo empreendimento, estabelecendo-lhe, porém, um limite de emissões ou efluentes consentâneo com o conhecimento existente acerca da toxicidade das substâncias ou do seu efeito estufa, e das técnicas disponíveis de produção.

A utilização de tributos ambientais gera sem dúvida vantagens para toda a sociedade, vez que estimulam comportamento individual direcionado a uma postura ambientalmente correta.

A busca de condutas ambientalmente corretas é extremamente eficaz na conservação do meio ambiente, pois atua preventivamente, de forma a evitar o mal e não

apenas tentar repará-lo após o dano, que nem sempre é possível em matéria ambiental.

4. O PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

A tributação ambiental está intimamente ligada ao princípio do poluidor-pagador; o objetivo é internacionalizar os prejuízos suportados pela sociedade; evita-se que o lucro seja apropriado individualmente, enquanto a sociedade responde pelas externalidades negativas²⁸.

As externalidades ocorrem sempre que determinada relação jurídica produz efeitos geralmente não mensuráveis. As externalidades podem ser negativas ou positivas, como exemplo de negativa pode-se citar a poluição²⁹.

A tributação ambiental, assim como as multas, instrumentaliza o princípio do poluidor-pagador por meio da função extrafiscal do tributo; gradua-se a tributação de forma a incentivar atividades econômicas, processos produtivos e consumos não-poluidores e desestimular o emprego de tecnologias defasadas, a produção e o consumo de bens danosos à conservação da natureza; nesse sentido, Arthur Pigou sustenta que o Estado deve igualmente introduzir um sistema de imposto, em caso de deseconomia externa (efeitos sociais negativos) e de subvenção ou incentivo, em caso de economia externa (efeitos sociais positivos)³⁰.

²⁸ DOMINGUES. ob. Cit. P, 86-87.

²⁹ FILHO, Calixto Salomão. **Regulação da Atividade Econômica-Princípios e Fundamentos Jurídicos**. 2 ed. Malheiros: São Paulo, 2008, p. 33.

³⁰ PIGOU, Arthur apud DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 89-90.

O Estado atua subsidiariamente com os custos dos efeitos externos, tomando para si parte dos custos da atividade econômica do particular.

Já Roland Coase sugere que a solução do problema estaria na adoção de um *“sistema global de direitos de propriedade dos sujeitos privados, que negociam seus interesses, buscando um acordo, para assim, conseguirem uma internalização eficiente dos efeitos externos”*. Coase prefere adotar soluções extraídas de transações entre causador e suportador dos efeitos externos, eliminando o Estado redistribuidor (subvencionador) e o Estado elevador de impostos³¹.

Carlos Paloa Taboada³² sintetiza a questão do sentido de que *“Es necesario, por tanto, que El causante de La contaminación soporte al menos una parte del coste de la utilización de medio ambiente, no sólo porque ello es una exigencia de la justicia, sino también porque el cómputo de ese coste inducirá a reducir la actividad contaminante.”*

Oportuno esclarecer, todavia, que o princípio do poluidor pagador não se relaciona apenas à questão extrafiscal do tributo, na medida em que ao se tributar determinada atividade causadora de danos ao meio ambiente, o Estado poderá arrecadar o dinheiro e colocá-lo em um fundo para mais tarde custear serviços públicos a fim de amenizar o dano causado por aquela atividade; nesse sentido José Marcos Domingues³³ considera que o princípio do poluidor-pagador apresenta duas facetas:

Num sentido impositivo o princípio impõe o dever estatal de cobrar do poluidor (no caso, tributar)

³¹ *Apud* DERANI, ob. cit., p. 90-92.

³² TABOADA, Carlos Paloa. El Principio “Quien Contamina Paga” Y El Principio de Capacidad Economica. In TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.79.

³³ *Idem*, p. 56-57.

contribuições públicas em função de sua atividade objetivamente poluidora de forma a fazê-lo arcar com o custo dos serviços públicos gerais ou específicos necessários à preservação e recuperação ambientais ou à fiscalização e ao monitoramento ambientais (nesta perspectiva, o princípio se pode adequar à tributação fiscal).

Noutro sentido, seletivo, o princípio determina prioritariamente ao Poder público que gradue a tributação de forma a incentivar atividades, processos produtivos ou consumos “ecologicamente corretos” ou *environmentally friendly* (literalmente, amistosos, adequados sob a ótica ambientalista, numa palavra, não poluidores), e desestimular o emprego de tecnologias defasadas, a produção e o consumo de bens “ecologicamente incorretos” ou *not environmentally friendly* (isto é, nefastos à preservação ambiental). É como se percebe, o campo da tributação extrafiscal.

O Estado ao utilizar os tributos na preservação do meio ambiente ecologicamente sustentável, atribuindo uma carga tributária mais elevada àqueles que praticam condutas nocivas ao meio ambiente, aplica o princípio do poluidor-pagador de modo a responsabilizar o causador do dano e evitar o repasse dos ônus das externalidades para a sociedade.

5. ESPÉCIES DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece três espécies tributárias, no caso impostos, taxas e contribuição de melhoria. Para o Supremo Tribunal Federal o empréstimo compulsório e as contribuições também constituem espécies tributárias.

Os impostos, de acordo com o artigo 16 do Código Tributário Nacional incidem uma vez verificada a

ocorrência do fato gerador, independentemente da contraprestação estatal.

Devido a característica da não-vinculação do imposto à atividade estatal específica relativa ao contribuinte, Roberto Ferraz³⁴ entende que a tributação ambiental não poderá ocorrer por meio de impostos, pois essa espécie tributária somente pode variar de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, e por isso uma cobrança diferenciada de impostos tendentes à proteção ao meio ambiente seria inconstitucional. O autor esclarece que *“não há espaço para cobrança de simples impostos com finalidade ambientalmente orientada no sistema constitucional brasileiro.”*

Entendimento diverso expressa Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas³⁵ que afirma que os impostos podem ser vastamente utilizados na tributação ambiental, *“por meio de mecanismos de graduações de alíquotas, reduções de base de cálculo e seletividade, isenções e restituições, dependendo da natureza dos produtos, visando a incrementar ou desestimular a produção dos que sejam poluidores ou cujo processo produtivo afete negativamente o ambiente.”*

A razão parece estar com Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas no sentido de que não haveria qualquer problema de tributação ambiental ocorrer por meio dos impostos na medida em que permitem o exercício de finalidade orientadora de condutas. Um exemplo verificado hodiernamente é o que ocorre com o IPI que apresenta alíquotas superiores para os veículos movidos à gasolina e alíquotas inferiores para aqueles movidos à álcool, o que contribuiu claramente para diminuir os níveis de poluição atmosférica nas cidades. No mesmo sentido tem-se a lei de imposto de renda (Lei no. 5.106/1966) que permitiu

³⁴ Ob. cit, p. 347.

³⁵ RIBAS, Lidia Maria Lopes. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.696-97.

deduções no imposto a pagar a importâncias aplicadas em atividades de florestamento, reflorestamento, conservação de solos e das águas.

A simples modificação das alíquotas ou base de cálculo, isenções ou incentivos não altera a condição de não-vinculação a que estão sujeitos os impostos.

As taxas, cuja previsão legal encontra-se nos artigos 145, II da Constituição Federal e artigos 77 a 80 do Código Tributário Nacional, podem ser instituídas *“pelo exercício do poder de polícia e pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis”*.

As taxas constituem meio hábil para a tributação ambiental, que poderá ser exigida em função da atividade de fiscalização e pela prestação obrigatória de serviços de caráter ambiental. Podem ser instituídas taxas sobre a poluição e emissão de poluentes no meio ambiente; taxas de utilização, direcionadas para os custos da construção de centrais de tratamento de resíduos; taxas administrativas, ligadas às atividades de autorização e controle da produção e comercialização dos produtos autorizados, como novos compostos químicos, inspeção de veículos³⁶.

Para Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas³⁷ o custo do serviço prestado ou do exercício do poder de polícia realiza o princípio retributivo, *“pela equivalência entre o valor da taxa e o custo na prestação pelo Estado e, por outro lado, o princípio do poluidor pagador ao se exigir taxa maior do contribuinte que gera mais custos ao poder público.”*; as taxas atuam com função orientadora de condutas, na busca de alternativas de menor poluição.

Outra espécie tributária que pode ser utilizada na proteção do meio ambiente é a contribuição de melhoria

³⁶ RIBAS, Lidia Maria Lopes. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.699.

³⁷ *Ibidem*, p. 700.

prevista nos artigos 81 a 82 do Código Tributário Nacional e artigo 145, III da Constituição Federal.

A contribuição de melhoria tem como hipótese de incidência tributária a valorização imobiliária decorrente de obras públicas.

A contribuição de melhoria é de competência comum de todos os entes federativos e pode ser cobrada a fim de estimular obras de cunho ambiental, como arborização de espaços, construção de parques, aterros, e assim por diante.

Roberto Ferraz³⁸ critica a postura atual do Poder Público com relação à criação de parques, sem a cobrança de contribuição de melhoria, ainda que haja uma valorização imobiliária, ao mesmo tempo em que fica obrigado a pagar indenização por desapropriação.

Assim, ao decidir criar áreas de preservação ambiental o Estado deveria valer-se da cobrança da contribuição de melhoria, até mesmo para ter condições de arcar com novas desapropriações para criar novos parques, praças e assim preservar o meio ambiente.

A contribuição de intervenção no domínio econômico devida sua característica de ser exigida em determinado âmbito econômico, sem contudo, ofender o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, pode ser considerada um excelente instrumento de conservação ambiental.

A contribuição de intervenção no domínio econômico é de competência privativa da União. E sua forma de atuação é mais freqüente, por meio de reduções e isenções, nada impedindo, que ocorra por meio de majoração de alíquotas.

E por último, os empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148 da Constituição Federal, cuja hipótese de incidência se verifica em função de calamidade

³⁸ Ob. cit. p.349.

pública ou para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, ambas circunstâncias que podem ter de natureza ambiental, também constitui instrumento de proteção e conservação ambiental.

6. CONCLUSÃO

A proteção ao meio ambiente envolve toda a sociedade. A Constituição Federal de 1988 preconiza nos artigos 170 e 225, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para as gerações presentes e futuras, por isso pode-se afirmar que a proteção do meio ambiente é dever de todos.

Dentre os instrumentos regulatórios de uma política governamental de proteção do meio ambiente destaca-se a tributação, que pode ser utilizada com caráter fiscal ou extrafiscal; o Estado se vale da tributação para alcançar a sustentabilidade ambiental.

A tributação ambiental influencia nas decisões econômicas em torno da proteção do meio ambiente na medida em que pode assumir finalidade orientadora de condutas, mediante benefícios premiais, que podem ser operacionalizados por meio do princípio do poluidor-pagador.

A tributação ambiental pode ocorrer por meio dos impostos, taxas e contribuição de melhoria, além dos empréstimos compulsórios e da contribuição de intervenção no domínio econômico.

Em qualquer situação o objetivo é viabilizar a proteção ao meio ambiente por meio de instrumentos tributários fiscais e extrafiscais.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. DERZI,

Misabel Abreu Machado (atual). Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Dalla Struttura alla funzione: nuovo studi di teoria Del diritto**. 2 ed. Milano: Edizioni di Comunità, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Saraiva, 3 Ed. 2008.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e meio Ambiente**. 3 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil**. in TÓRRES, Helene Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333- 353.

FILHO, Calixto Salomão. **Regulação da Atividade Econômica-Princípios e Fundamentos Jurídicos**. 2 ed. Malheiros: São Paulo, 2008.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GOUVEIA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson.
Extrafiscalidade Socioambiental. Revista de Direito Financeiro e Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 90, 2010.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental – A Função do Tributo na Proteção no Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2007.

NAGEL, Thomas, MURPHY, Liam. **O mito da Propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental: Utilização de instrumentos Tributários**. In TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 675- 723.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental – Extrafiscalidade e função Promocional do Direito**. Curitiba: Juruá, 2009.

TABOADA, Carlos Paloa. **El Principio “Quien Contamina Paga” Y El Principio de Capacidad Economica**. In TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.79-95.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

UMA ORDEM ECONÔMICA SUSTENTÁVEL JUNTO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA DEFESA DO AMBIENTE

*Ana Rita Nascimento Cabral*¹

*Carlos Araújo Leonetti*²

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, preceitua em seu artigo 170 que a ordem econômica brasileira funda-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e, tendo como objetivo assegurar a todos os indivíduos uma existência digna, rege-se sob os princípios gerais da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência e da defesa do meio ambiente, questão emblemática que constitui o ponto nodal da presente investigação.

A defesa do meio ambiente como princípio geral da ordem econômica, firmado mais especificamente, no inciso VI, do artigo 170, da Magna Carta, tem, hodiernamente, encontrado obstáculos à sua efetividade, notadamente no campo da política, da economia e da cultura ambiental. No plano das eficácias, tal preceito

¹ Mestre em Direito/ Universidade de Fortaleza; Doutoranda em Direito/ Universidade Federal de Santa Catarina.

² Mestre e Doutor em Direito/ Universidade Federal de Santa Catarina; Professor do PPGD da Universidade Federal de Santa Catarina.

perfaz-se naturalmente, já que por eficácia temos a aptidão da norma para incidir e produzir efeitos no mundo jurídico sem que tenha, necessariamente, produzido modificações no mundo fático. Quanto à efetividade deste princípio, porém, no que diz respeito à alteração da realidade ou à produção de resultados no plano da realidade social, ainda encontramos densas barreiras, estas atreladas ou erguidas em nome da designada modernidade que se confunde com desenvolvimento econômico.

No presente trabalho, além de nos atermos à proteção ambiental como princípio informador da ordem econômica pátria, buscaremos analisar o conceito de meio ambiente, bem como procuraremos entender a idéia de meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental nos termos do ordenamento jurídico brasileiro. O artigo 225 da Magna Carta firma que “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 [...]”. Mas, frente ao ímpeto desenvolvimentista “modernista” quase sem freios, como tornar efetivo o texto constitucional? Quais seriam as ações, pontuais ou estruturais, quer realizadas pelo Poder Público, quer pela coletividade, que de fato proveriam uma alteração positiva à realidade ambiental? Cremos ser possível uma compatibilização entre o progresso econômico e um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Esses direitos, pois, não se repelem.

Com base nesses pontos, desenvolver-se-á, no presente trabalho, um estudo descritivo analítico através de pesquisa bibliográfica e pura, visto que terá como finalidade a ampliação de conhecimentos na área; descritiva, posto que buscar-se-á descrever, explicar e esclarecer o fenômeno observado; e exploratória, objetivando aprimorar as idéias através de outros estudos sobre o tema em foco.

1 A FUNDAMENTALIDADE DO CONSTITUCIONALISMO DO AMBIENTE

Iniciemos, aqui, com a questão doutrinária em torno da expressão meio ambiente. Para alguns, como José Afonso da Silva (1997), o termo meio ambiente é mais escorreito, já que globalizante e abrangente de toda a natureza original e artificial. Diferentemente da simples palavra 'ambiente' que somente destaca ou lança a idéia de um conjunto de elementos em determinados espaços sem a noção de interação desses elementos. Nas lições do autor (1997, p. 2):

O ambiente integra-se, realmente, de um conjunto de elementos naturais e culturais cuja interação constitui e condiciona o meio em que se vive. Daí porque a expressão meio ambiente se manifesta mais rica de sentido (como conexão de valores) do que a simples palavra ambiente. Esta exprime o conjunto de elementos; aquela expressa o resultado da interação desses elementos. O conceito de meio ambiente há de ser, pois, globalizante, abrangente de toda a natureza original e artificial, bem como os bens culturais correlatos, compreendendo, portanto, o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arqueológico.

No mesmo sentido, Toshio Mukai (1994, p.3) firma a expressão meio ambiente como aquela associada à idéia de interação dos elementos naturais, artificiais e culturais “que propiciam o desenvolvimento equilibrado da vida do homem”. Contudo, entende o autor, que as

palavras meio e ambiente são sinônimas, guardando, pois, a expressão 'meio ambiente' um certo pleonasm³.

Em que pesem as discussões acerca das expressões 'ambiente' e 'meio ambiente', a Constituição da República Federativa do Brasil, ao longo de seu texto consagra a expressão meio ambiente quando faz menção à sua defesa, à sua preservação e mesmo no tocante à competência dos entes da federação para legislar sobre o tema. Nas lições de Jorge Miranda

(1994, p. 360):

o sentido constitucional do ambiente reflete-se, por um lado, em princípios constitucionais objetivos e, por outro lado, em direitos ou situações constitucionais ou constitucionalmente significativas, ambos têm de ser integrados numa necessária elaboração sistemática com os demais princípios e com as demais situações subjectivas.

Vejamos algumas das menções diretas da *Lex* Suprema ao meio ambiente. O título II, da Constituição da República Federativa do Brasil, dispõe sobre os direitos e garantias fundamentais, em seu capítulo I – Dos Direitos e Deveres individuais e coletivos, artigo 5º, LXXIII, e firma que “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo [...] ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural [...]”.

Oportuno ressaltar o preceito do §1º do artigo 5º, o qual positiva que “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. Opina Sidney Guerra (2012, p. 20) acerca da cláusula de abertura material dos direitos fundamentais na ordem constitucional brasileira (art. 5º, §2º), que de fato “possui um amplo alcance, podendo incluir as diferentes

³ A Constituição da República Portuguesa (1976) adota o termo Ambiente. Ver artigo 66º.

modalidades de direitos fundamentais (como o meio ambiente), independentemente da condição de serem direitos de caráter defensivo ou prestacional”.

Defende a proteção ambiental como direito fundamental de terceira dimensão, Alessander Cabral Sales (2008, p. 25-28), sendo suas estas palavras:

Não restam dúvidas de que o direito “à proteção ambiental” é um direito fundamental de terceira dimensão que está presente no ordenamento jurídico de vários países [...]. Note-se que a caracterização da proteção ambiental como direito fundamental não é meramente simbólica [...]. As normas constitucionais que veiculam direitos fundamentais são informadas pelos princípios da aplicabilidade imediata e da eficácia plena (art. 5º, § 1º da CF/88) e que estabelecem uma vinculação ao seu conteúdo, por parte do poder público e dos particulares [...]. O primeiro não pode atuar no sentido de promover políticas públicas contrárias à materialização deste direito e, ainda, deve atuar de forma positiva, evitando as possíveis violações perpetradas por entes públicos diversos e pelos particulares. Estes, por sua vez, têm o dever constitucional de respeitar o direito e, além disto, efetivá-lo por meio da construção de uma sadia qualidade de vida [...].

Neste contexto da vinculação do poder público bem como da coletividade à proteção ambiental (direito fundamental), o Artigo 225 da Carta Magna, situado no título VIII- Da ordem social - capítulo VI - Do meio ambiente, firma que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, sendo dever do Poder público e da coletividade defender e preservar este meio ambiente para as gerações presentes e futuras. Como ressalta Vasco Pereira da Silva (2003, p 76), “os princípios jurídicos ambientais (da prevenção, do desenvolvimento

sustentável, da utilização racional dos recursos disponíveis, do poluidor- pagador) já estão consagrados”.

No tocante à matéria ambiental, os artigos 20, 23, 24 e 26/CF de 1988 tratam respectivamente dos bens da União (lagos, rios, recursos minerais, ilhas fluviais etc); da competência comum dos entes federativos para proteger o meio ambiente (preservar florestas, proteger paisagens naturais notáveis etc); da competência legislativa concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal quanto à responsabilidade por dano ao meio ambiente, à proteção ao patrimônio paisagístico etc; e dos bens dos Estados, em que são incluídas as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósitos, ressalvadas as decorrentes de obras da União, bem como as ilhas fluviais e lacustres não pertencentes à União. O art. 30/CF de 1988, em seu inciso IX, firma a competência municipal para “promover a proteção do patrimônio histórico cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual”.

Conforme Antônio Benjamin Herman (2007, p. 118) a proteção ambiental deve encontrar-se no plano mais elevado do caderno de direitos reconhecidos aos cidadãos. Assim sendo, além de outras menções diretas e indiretas ao meio ambiente, à sua defesa e preservação, discorramos, agora, sobre o preceito constitucional que consagra a defesa ao meio ambiente como princípio geral da ordem econômica ao passo que estabelece um ordenamento econômico fundado na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.

2 A RELAÇÃO PROGRESSO ECONÔMICO E MEIO AMBIENTE: PERCALÇOS

O art. 170/CF de 1988, *caput*, dispõe que “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 [...]”. Indagações múltiplas surgem quando das reflexões sobre as formas de compatibilização entre progresso econômico, desenvolvimento, e meio ambiente ecologicamente equilibrado. A origem desse problema (progresso econômico x meio ambiente equilibrado) parece antigo. Na visão da doutrinadora portuguesa Claudia Alexandra Dias Soares (2001, p.605):

A crença do Homem na sua capacidade ilimitada de dominar a Natureza originada no Iluminismo e no Racionalismo foi a responsável pela quebra da harmonia entre o Homem e a Natureza. A intervenção ambiental foi durante muito tempo caracterizada, quase que exclusivamente, por uma visão antropocêntrica e repressiva, mostrando-se pouco eficaz na defesa do equilíbrio ecológico. As causas do problema ambiental residem tanto nas falhas do mercado como nas falhas do Estado.

A supracitada autora, ainda em suas lições, informa que as sociedades pré- capitalistas mantiveram um certo equilíbrio com o meio ambiental. Na Idade Média, a ordem divina fez com que o indivíduo, e assim a economia, relevassem mais a natureza e a ordem natural. Com o advento da técnica e o aprimoramento da ciência fora ultrapassada a sensação de incapacidade de 'controle' da natureza pelo homem. Pode-se afirmar que com o racionalismo e o individualismo, sobretudo o antropocentrismo, aquele certo equilíbrio entre o indivíduo e o meio fora quebrado.

Os ideais de liberdade difundidos pelo mundo significavam, também, a vontade de apropriação da natureza pelo homem. O ambiente, agora, era meio a ser transformado e explorado, ainda sem limites, pelo indivíduo. Nas palavras de Claudia Alexandra Dias Soares (2001, p. 34), “essa atitude predatória, que olha o ambiente

como uma mera fonte de recepção de desperdícios e de extração de recursos, [...] justificam o ininterrupto ataque destruidor ao ambiente”.

Contudo, nestes dias, o homem e sua atividade econômica encontram-se limitados face às perturbações de um meio ambiente equilibrado, hoje, em desequilíbrio. A escassez de recursos e o receio de que o desenvolvimento econômico estacione pelos problemas ecológicos parecem ser as principais causas das preocupações com o meio ambiente. O modelo de crescimento pautado sobre o individualismo, subalterniza as questões ambientais ao passo que degrada a qualidade de vida.

A existência de um nítido desequilíbrio ecológico gerado pelos modelos capitalistas e socialistas assenta numa visão unidimensional da economia, que, ao ver os recursos naturais como meros fornecedores para o desenvolvimento da atividade econômica, ignora os efeitos da atividade humana sobre o patrimônio natural, sejam eles positivos ou negativos, conforme leciona José de Sousa Cunhal Sendim (1998, p. 17).

Neste contexto, bem nos relembra Claudia Alexandra Dias Soares (2001), o fulcro da atividade econômica sempre fora o fator produção 'capital' com a exploração brutal dos fatores 'trabalho' e 'ambiente', num primeiro momento. Esta livre economia de mercado, contudo, fora sucedida por uma economia de mercado social, onde o fator 'trabalho' encontra-se em primeiro plano.

As questões sociais, portanto, passaram a ser o campo das ações prioritárias do Estado. Mas, apesar das normas de regulamentação atinentes às condições de trabalho e às políticas de proteção social, afirma a supracitada autora (2001, p. 37): “(...) a qualidade de vida dos cidadãos, em vez de acompanhar o ritmo de crescimento da segurança material que uma sociedade experimenta em período de expansão econômica, piorou,

graças à degradação do meio ambiente e das estruturas sociais”.

Com o advento da pós- modernidade, o objetivo de maximização do crescimento econômico aliou- se à maximização da qualidade de vida, ocorrendo uma elevação do fator 'ambiente' ao mesmo grau de importância dos outros dois fatores de produção, 'capital' e 'trabalho'. Deste modo, um meio ambiente ecologicamente equilibrado passa a ser meta ou integra o conjunto das ações prioritárias do Poder Público. Os Estados contemporâneos em seus ordenamentos buscam, pois, aliar a valorização do trabalho e a livre iniciativa com a defesa ao meio ambiente.

3 A DEFESA DO AMBIENTE E OS INSTRUMENTOS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL FRENTE À ORDEM ECONÔMICA HODIERNA

Pelo que já fora exposto, resta-nos discutir ou elencar, mesmo sucintamente, os instrumentos de proteção ambiental, dos quais Estado e coletividade dispõem frente à ordem econômica atual. Sobre o tema, são as reflexões de Gomes Canotilho *apud* Cláudia Soares (2001, p. 101):

O 'Estado de ambiente' deverá edificar-se, na senda da tradição liberal do Estado de direito, sob uma perspectiva *garantística* e de *limites* ou antes sob um prisma rasgadamente *intervencionista* e *planificatório*? Colocando porventura o problema em termos mais rigorosos: o direito de ambiente deve compreender- se como um direito que adiciona restrições aos direitos, liberdades e garantias – designadamente ao direito de propriedade a ao direito de iniciativa econômica – ou deve compreender-se como um direito econômico, no sentido de um direito ancorado na

atribuição de poderes e faculdades de utilização do bem público ambiente? [...]. Num caso um 'Estado Providência Ambiental'; no outro um 'Estado de polícia de ambiente'. (*grifos originais*)

No sentido dessas reflexões de Gomes Canotilho, pode-se afirmar que as normas reguladoras nesta seara do Direito, antes destas a Constituição Federal, funcionam como sérias 'tentativas', porque não instrumentos de proteção ambiental. Contudo, mais do que eficácia no plano das leis, faz-se necessário que Estado e coletividade, ambos, movam-se em prol de ações estruturais (Estado) e pontuais (Estado e coletividade) a fim de reverter a degradação em que se encontra o meio ambiente frente ao ímpeto desenvolvimentista (sobre a problemática da aplicabilidade dos direitos econômicos, sociais e culturais, Jorge Miranda (2007, p.69) ressalta que na vertente positiva dos direitos sociais, “são imediatamente aplicáveis na projeção sistemática de direitos sobre outros direitos” e exemplifica o ambiente e qualidade de vida em face da iniciativa econômica.

Quanto às ações estruturais do Estado, como instrumentos de proteção ambiental, podem ser citadas possíveis concessão de subsídios ou incentivos às empresas públicas e privadas em função das suas capacidades técnicas no sentido de promover desenvolvimento sustentável. Sobre isto, faz alusão, em seu estudo dos instrumentos econômicos de defesa do meio ambiente, Claudia Alexandra Dias Soares (2001, p. 125):

A exiguidade de incentivos, por sua vez, poderá ser exemplificada através do caso em que a vigilância dos sistemas de proteção ambiental está ao cargo de burocracias escolhidas não em função das suas capacidades técnicas, mas das suas influências políticas. Uma vez que se assim for, os

poluidores não irão representar a punição dos comportamentos desviantes como provável. O que reduz o incentivo ao cumprimento das regras e ao controle das emissões poluentes.

Nesse contexto, sob o aspecto de o Estado promover ações estruturais ou pontuais que protejam o meio ambiente, a supracitada autora portuguesa (2001, p.126) cita as medidas administrativas (restrições quantitativas, imposições tecnológicas ou proibições), fundadas na lei, como sérios instrumentos de proteção ambiental. Ainda ressalta (2001, p. 148-149) que, uma 'política' tributária, voltada à proteção ambiental, também exerceria um importante papel na promoção da sustentabilidade, em que, por exemplo, o pagamento de taxas e impostos esteja diretamente ligado à quantidade ou qualidade de poluição gerada.

A difusão de uma consciência de preservação do meio ambiente, direito difuso assegurado à geração do presente e prometido às gerações vindouras, entre o Poder público e a coletividade funciona como instrumento preventivo. Nesse sentido, cada indivíduo estaria mais envolvido ou, ao menos, teria um interesse despertado, uma maior atenção voltada àquelas questões.

A coletividade, portanto, informada⁴, consciente e ativa muito pode fazer. A participação em projetos ambientais, por exemplo, que visam não somente à discussão dos problemas, mas também às ações pontuais voltadas para a resolutividade e a mitigação dos impactos das ações humanas (como a coleta seletiva de lixo, as práticas de reflorestamento ou replantio), são eficazes e, mesmo que introdutoriamente transforme a realidade. Ações pontuais como o controle de energia gasta, bem como o de consumo de água e a diminuição do uso de

⁴ Ver a Lei de Acesso à Informação (N ° 12.527/2011)

produtos com CFC, podem, também, ser citados como instrumentos reais de proteção ambiental.

Oportuno ressaltar que a lei do acesso à informação consiste em mais um diploma infraconstitucional que impõe prestações positivas ao Poder Executivo, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de uma infraestrutura física, de pessoal e de tecnologias da informação e inovação, que demandará um tempo de adaptação dos órgãos públicos e de um paradigma civilizatório. No entanto, o referido diploma garante a informação a toda sociedade, mas não assegura a participação efetiva nas ações ambientais. O fato de o cidadão estar informado, não implica que ele ser participativo, tampouco exerça na plenitude a sua cidadania ambiental.

Espera-se, portanto, que através destes instrumentos, alguns retrocitados, o Poder Público e coletividade possam em cumplicidade adimplir com o preceito magno constitucional de defender e preservar o meio ambiente para que todos, juntos, usufruam deste meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida.

CONCLUSÃO

A defesa do meio ambiente como princípio geral da ordem econômica, firmado mais especificamente no inciso VI do art. 170 da Magna Carta, tem, hodiernamente, encontrado obstáculos à sua efetividade. No plano das eficácias, tal preceito perfaz-se naturalmente, já que por eficácia temos a aptidão da norma para incidir e produzir efeitos no mundo jurídico sem que tenha, necessariamente, produzido modificações no mundo fático. Quanto à efetividade deste princípio, porém, no que diz respeito à alteração da realidade ou à produção de resultados no plano da realidade social, ainda encontramos densas

barreiras, estas atreladas ou erguidas em nome do desenvolvimento econômico.

O homem e sua atividade econômica encontram-se limitados, dadas às perturbações de um meio ambiente equilibrado, hoje, em desequilíbrio. Considerado como direito econômico, social e cultural, o ambiente se constitui em um direito de prestações positivas do Estado, das entidades privadas e da própria sociedade, cujo objeto é a criação, manutenção e conservação de uma vida humana em um ambiente sadio e equilibrado. O modelo de crescimento pautado sobre o individualismo, subalterniza as questões ambientais ao passo que degrada a qualidade de vida.

Com o advento da pós- modernidade, o objetivo de maximização do crescimento econômico aliou-se à maximização da qualidade de vida, ocorrendo uma elevação do fator 'ambiente' ao mesmo grau de importância dos outros dois fatores de produção, 'capital' e 'trabalho'. Deste modo, um meio ambiente ecologicamente equilibrado passa a ser meta ou integra o conjunto das ações prioritárias do Poder Público. Os Estados contemporâneos buscam em seus ordenamentos, pois, aliar a valorização do trabalho e a livre iniciativa com a defesa ao meio ambiente.

As normas reguladoras nesta seara do Direito, antes destas a Constituição Federal, funcionam como sérias 'tentativas', porque não instrumentos de proteção ambiental. Contudo, mais do que eficácia no plano das leis, faz-se necessário que Estado e coletividade, ambos, movam-se em prol de ações estruturais (Estado) e pontuais (Estado e coletividade) a fim de reverter a degradação, em que se encontra o meio ambiente frente ao ímpeto desenvolvimentista “modernista”.

Medidas administrativas (restrições quantitativas, imposições tecnológicas ou proibições), fundadas na lei, bem como uma 'política' tributária, voltada à proteção

ambiental, exerceriam importantes papéis na promoção da sustentabilidade. A difusão pelo Poder público, entre a coletividade, de uma consciência de preservação do meio para gerações presentes e futuras, como instrumento preventivo, envolveria e despertaria interesses nos indivíduos, os quais informados, conscientes e ativos muito podem fazer.

É contundente a contribuição da Economia na dotação e na utilização eficientes dos recursos orçamentários destinados às políticas públicas ambientais e a nítida compreensão de que esses direitos têm sua efetividade subordinada a uma reserva do possível no que exceda ao mínimo necessário à dignidade da pessoa humana. Cumpre destacar que o meio ambiente sadio é condição *sine qua non* para a dignidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.

BENJAMIN, Antônio Herman. *Constitucionalização do ambiente e ecologização da constituição brasileira*. In: José Joaquim Gomes Canotilho e José Rubens Morato Leite (orgs), *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 4. ed. Saraiva: São Paulo, 2011.

GUERRA, Sidney; GUERRA, Sérgio. *Intervenção estatal ambiental: licenciamento e compensação de acordo com a lei complementar n ° 140/2011*. São Paulo: Atlas, 2012.

MIRANDA, Jorge. *A constituição e o direito do ambiente*. In: AMARAL, Diogo Freitas do; ALMEIDA, Marta Tavares de. (Coord.). *Direito do ambiente*. Lisboa: Instituto Nacional de Administração, 1994. p. 353-365.

-. *Manual de direito constitucional*. 6. ed. rev. e atual. Coimbra: Coimbra, 2007. Tomo II.

MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994.

PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa*. Coimbra: Almedina, 2008.

SALES, Alessandro Wilckson Cabral. *O conceito de meio ambiente, a proteção ambiental como direito fundamental, o sistema brasileiro de proteção constitucional do meio ambiente*. IN: SALES, Lília Maia de Moraes; LIMA, Martônio Mont'Alverne Barreto (org.). **Constituição, Democracia, Poder Judiciário e Desenvolvimento- Estudos em homenagem a José de Albuquerque Rocha**. Santa Catarina: Conceito Editorial, 2008.

SENDIM, José de Sousa Cunhal. **Responsabilidade civil por danos ecológicos** – da reparação do dano através da restauração natural. Coimbra: Almedina, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1997. SILVA, Vasco Pereira da. **Verde Cor de Direito - lições de Direito do Ambiente**. Coimbra: Almedina, 2003.

SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico-contributo para o estudo dos instrumentos econômicos da defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

A TRIBUTAÇÃO DE ENERGIAS RENOVÁVEIS COMO OBSTÁCULO À PROTEÇÃO E À GESTÃO AMBIENTAL

Paola Mondardo Sartori¹

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A tributação incidente sobre a geração de energia renovável atinge diretamente o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, sendo este evidentemente essencial para que todos os indivíduos integrantes da sociedade possam desfrutar de uma vida minimamente digna. Dessa forma, indiscutível a necessidade de discorrer a respeito do tema no meio acadêmico, visto tratar-se de direito transindividual e essencial para a garantia da dignidade humana de cada indivíduo.

A energia solar fotovoltaica, por exemplo, é a fonte de energia renovável que tem apresentado maior crescimento em escala mundial, tendo, atualmente, foco de implementação maior na Europa². A referida tecnologia consiste na transformação da luz em eletricidade através de células que, uma vez atingidas pelos fótons de luz, têm seus elétrons excitados, gerando assim, eletricidade. Em razão do alto potencial deste tipo de geração de energia, que é adquirido através de uma fonte inesgotável e não poluente, somando-se ainda ao acelerado crescimento da população mundial, que possui como consequência um aumento

¹ Advogada. Mestranda em Direito e Especialista em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Bolsista integral do Programa de Pós-graduação em Direito da mesma instituição. E-mail: paolamsartori@gmail.com.

² ALTERNER. Energia Fotovoltaica: manual sobre tecnologias, projecto e instalação. Comissão Europeia, 2004, p. 17.

significativo da demanda energética, é de se imaginar que tributar os elementos necessários para a geração deste tipo de energia de forma tão incisiva, como se evidenciará *a posteriori*, acaba por restringir sobremaneira o direito fundamental a um meio ambiente equilibrado, afetando a sociedade como um todo. Ademais, também restará demonstrado no decorrer deste trabalho que, atualmente, o investimento brasileiro neste e outros tipos de geração de energia limpa é ínfimo.

Dito isso, pretende-se, através deste artigo, discorrer a respeito da necessidade de incentivos tributários e, quiçá, uma total isenção, sobre os componentes necessários para as instalações de geradores de energia renovável, além de discorrer também a respeito de uma possível tributação sobre energias poluentes, de forma a alcançar uma maior proteção ao direito fundamental afetado.

2. BREVE HISTÓRICO

A partir de 1972, através da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano (também conhecida como Conferência de Estocolmo), iniciou-se um debate, a nível mundial, acerca da ação humana e a consequente deterioração ambiental que ela estava acarretando. A partir deste momento, a comunidade internacional passou a se preocupar quanto à existência de disfunções ambientais de dimensão global e buscar soluções e meios para retardar a degradação do meio ambiente.

Desde então, com o passar das décadas, a sociedade como um todo vem se voltando cada vez mais para a preservação de um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado, convencendo-se da real necessidade de alcançar a referida preservação, vez que essencial para a sobrevivência da raça humana.

A geração de energia é, quicá, o principal foco quando se fala em preservação ambiental. Desde o domínio do fogo até o advento da Revolução Industrial não se falava em degradação da natureza³, vez que a energia térmica adquirida pela queima da madeira, muito embora tenha ocasionado desmatamentos, não alcançou níveis consideráveis de poluição. No entanto, a partir do século XVIII, a industrialização passou a exigir uma fonte de energia com maior capacidade energética, passando-se a utilizar o carvão mineral para este fim, sendo este um combustível fóssil e uma forma de energia não renovável. A partir daí uma série de outras energias não renováveis, ou seja, em quantidade limitada na natureza, passaram também a ser utilizadas, compreendendo-se entre elas o gás natural, o petróleo e a energia nuclear.

Com a implantação de uma consciência ambiental, voltada para a conservação da natureza, passou-se então a questionar a utilização destes combustíveis fósseis, vez que os mesmos, direta e indiretamente, são os principais responsáveis pelo desequilíbrio ambiental em que atualmente vivemos.

Iniciou-se, dessa forma, um empenho em cada governo para incentivar o desenvolvimento de energias ditas renováveis, por serem consideravelmente menos nocivas e contribuir para o almejado desenvolvimento sustentável. Tendo isto em mente, passou-se a investir mundialmente principalmente na captação de energia solar, hidroelétrica e eólica.

³ DA SILVA, Ennio Peres *et al.* Recursos Energéticos, meio ambiente e desenvolvimento. **MultiCiência: Revista Interdisciplinar dos Centros e Núcleos da Unicamp**, v. 1, 2003.

3. CONCEITO DE ENERGIA RENOVÁVEL

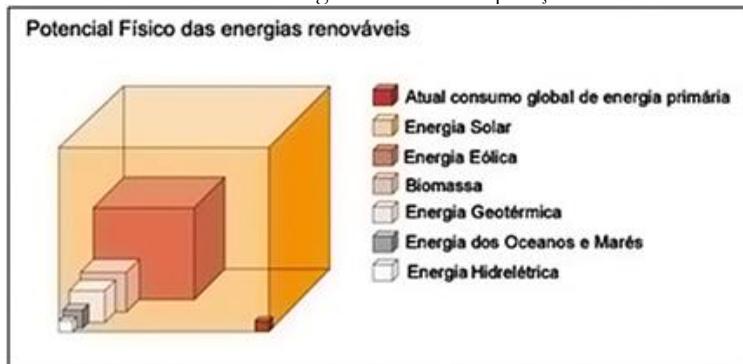
De acordo com Mauro Maia Lellis, uma energia é considerada renovável:

(...) por empregarem como matéria-prima elementos que podem ser recompostos na natureza em um processo inesgotável ou em processo cujas reposições são realizadas em curto prazo, ou, ainda, quando a fonte de suprimento é considerada inesgotável em longo prazo (como é o caso do Sol).⁴

Através do gráfico abaixo colacionado é possível fazer uma análise das principais formas de energias renováveis e seus respectivos potenciais, são elas: a) energia hidrelétrica; b) energia eólica; c) energia solar; d) energia geotérmica; e) energia de ondas e marés; e f) energia da biomassa. Dentre as energias renováveis, a solar é a que possui o maior potencial em escala mundial, podendo ser usufruída em qualquer localidade do país⁵, sendo mais do que suficiente para suprir o consumo populacional atual.

⁴ LELLIS, Mauro Maia. **Fontes Alternativas de Energia Elétrica no Contexto da Matriz Energética Brasileira: meio ambiente, mercado e aspectos jurídicos**. Itajubá: Universidade Federal de Itajubá, 2007, p. 34.

⁵ ROCHA, Leonardo da Silva *et al.* O potencial de geração de energia fotovoltaica integrada a rede pública de distribuição: um exemplo de Açailândia para o Maranhão. **Revista Brasileira de Energias Renováveis**, v. 3, 2014, p. 107-127.

Gráfico 1 – Potencial da Energia Solar em comparação a outras fontes.

Fonte: EPIA (2009) – adaptado.⁶

Fica evidente, portanto, a necessidade de um crescimento destes tipos de energia limpa e sustentável no país, em especial a eólica e a solar que, conforme exposto no gráfico, são as que possuem enorme potencial de aproveitamento. Não obstante o ganho ecológico que se teria com a implementação deste tipo de geração de energia nas residências de cada brasileiro, destaca-se que financeiramente o ganho também é palpável.

4. DO DEVER DO PODER PÚBLICO EM GARANTIR O DIREITO AO MEIO AMBIENTE ECOLÓGICAMENTE EQUILIBRADO

Após esta breve análise histórica no que tange a preocupação com a degradação ambiental e a posterior visualização do potencial energético que as energias renováveis possuem, passa-se a analisar o ordenamento jurídico e os dispositivos constitucionais que, de certa

⁶ SCHEIDT, Paula. **Energia Fotovoltaica**. In: América do Sol. Disponível em: <http://www.americadosol.org/energia_fotovoltaica/>. Acesso em: abr/2015.

forma, exigem uma ação do governo para que haja uma implementação significativa deste tipo de captação de energia no país.

O art. 225 e o seu §1º, inciso V, da Constituição Federal assim preconizam:

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

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

[...] 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;

Da leitura do texto constitucional extraem-se duas exigências: a) o dever estatal de defender e preservar o meio ambiente, inclusive para as gerações futuras, visto que o mesmo é essencial para a existência humana; e b) a incumbência do Poder Público em controlar a produção e comercialização de substâncias que comportem risco para o meio ambiente, inserindo-se aqui a extração de combustíveis fósseis.

Ora, é certo que, como já fora exposto, os direitos fundamentais, inclusive o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, é um direito-dever. Dessa forma, o cidadão é simultaneamente credor e devedor da tutela ambiental e assim também o é o Estado. Ainda, o dever fundamental de proteção do meio ambiente possui função defensiva e função prestacional. Conforme Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer, os deveres fundamentais de proteção do meio ambiente exigem:

[...] tanto a adoção de medidas prestacionais necessárias à salvaguarda do equilíbrio ecológico, como ocorre na hipótese de medidas voltadas à conservação do patrimônio ambiental ou à reparação de um dano ecológico causado, quanto de medidas negativas, o que ocorre no caso de impedir o particular de realizar determinada atividade que, mesmo potencialmente – ante o princípio da precaução –, possa acarretar dano ambiental, como desmatar a área de mata ciliar ou despejar produto químico no córrego de um rio.⁷

Os incentivos fiscais enquadrar-se-iam nos deveres fundamentais com função prestacional, posto que exigem uma ação estatal de forma a salvaguardar direito fundamental de tamanha importância. Nessa perspectiva, diz-se ainda que o dever de proteção outorgado ao Estado é assumido através do pacto constitucional, vez que neste momento o mesmo assume a tutela e garantia de nada menos do que uma vida digna e saudável aos indivíduos e grupos sociais, exigindo-se, portanto, a promoção e realização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a retirada de qualquer empecilho que impeça a sua efetivação⁸ compreendendo-se aqui, a tributação excessiva sobre meios não poluentes de captação de energia.

Dado o exposto, evidente que a concessão de incentivos fiscais é um dever fundamental do Estado e imprescindível para que se garanta o direito fundamental ao

⁷ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental: Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 245.

⁸ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental: Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 276.

meio ambiente equilibrado para todo brasileiro, podendo-se falar em garanti-lo também, dessa forma, a todo cidadão do mundo, vez que a diminuição drástica da poluição com o desestímulo da produção de energia poluente e consequente estímulo do uso de sistemas de geração de energia limpa afeta toda a população global, visto que a poluição é transfronteiriça.

5. DA EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Após definirmos ser dever do Estado agir de forma a incentivar a instalação de geradores de energia renovável no país, garantindo assim aos brasileiros o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, passa-se a examinar o instituto da extrafiscalidade como forma de incentivar a utilização deste tipo de energia em prol de um desenvolvimento sustentável.

Desde o advento do Estado Social, o Estado adquiriu nova função. Além de uma proteção passiva dos direitos fundamentais, passou-se a exigir a promoção dos mesmos, surgindo, inclusive, uma nova modalidade de direitos: os prestacionais. Como explana Paulo Caliendo, essa nova função do Estado exige “uma *atitude positiva* onde a tributação será concebida como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos”,⁹ sendo a extrafiscalidade um de seus instrumentos.

Cabe aqui expor breve conceito sobre a extrafiscalidade, para maior entendimento da sua aplicação no âmbito do Direito Ambiental. Primeiramente,

⁹ CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal.** Disponível em: <<http://www.paulocaliendio.com.br/Mostrar+arquivo/34-file1-art2>>. Acesso em: set/2015, p. 172.

importante destacar que efeito extrafiscal (resultado produzido) não deve ser confundido com finalidade extrafiscal (objetivo, meta). Todo tributo possui efeito fiscal e extrafiscal, na medida em que tanto arrecada receita (efeito fiscal) quanto interfere na econômica e na sociedade, induzindo condutas (efeito extrafiscal).

A extrafiscalidade a que se refere como forma de fomentar a preservação ambiental consiste nos tributos com finalidade extrafiscal, ou seja, cobrança ou isenção de tributos com o objetivo de interferência e indução de condutas. Esta extrafiscalidade abrange “normas jurídicas de competência tributária que visam à ordenação pública, à intervenção econômica (...), com o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional”.¹⁰

De acordo com Renata Figueiredo Brandão:

Trata-se de mecanismo regulatório que busca a indução dos destinatários da norma tributária a praticarem condutas desejáveis, sob o prisma do interesse coletivo. Deveras, o ente tributante abstém-se de exigir tributo (total ou parcialmente), como forma de estimular condutas desejáveis pela ordem jurídica posta.¹¹

Isto posto, a extrafiscalidade utilizada com intuito de proteger o direito fundamental ao meio ambiente

¹⁰ CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal.** Disponível em: <<http://www.paulocaliengo.com.br/Mostrar+arquivo/34-file1-art2>>. Acesso em: set/2015, p. 174.

¹¹ BRENDAO, Renata Figueiredo. **Incentivo Fiscal Ambiental: Parâmetros e Limites para sua Instituição à Luz da Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php>>. Acesso em: set/ 2015, p. 91.

ecologicamente equilibrado pode consistir tanto em uma tributação elevada de um fato gerador específico a fim de que o mesmo seja coibido, quanto na criação de incentivos fiscais, de forma a promover condutas de proteção ambiental através de prêmios.

Ressalta-se que, em alguns casos, a tributação como forma de coibir condutas pode gerar a ideia de que é permitida a degradação do meio ambiente, desde que se recompense monetariamente o Estado. Ainda, essa política tende a voltar-se mais para a reparação do que para a prevenção do dano ambiental, acarretando situações nas quais, mesmo que se arrecadem valores para a reparação do dano, o mesmo acaba sendo irreversível. Em virtude disso, é preferível a utilização da tributação como forma de induzir comportamentos de preservação através da concessão de recompensas, visto que neste caso foca-se justamente em condutas preventivas, evitando-se, desde logo, o dano ambiental (o que não significa, ressalta-se, que a imposição de tributos em atividades poluentes não deva ser utilizada em alguns casos).

Ainda, como bem destaca Henrique Sampaio Goron:

[...] ao utilizar o Direito Tributário como indutor de comportamentos ambientalmente adequados e desejados, parece mais acertado que sejam concedidos incentivos fiscais. Isso se verifica, pois tal medida é coerente com o egoísmo humano, que exige sempre alguma vantagem em troca. Nesse caso, a vantagem equivale a um prêmio, pelo fato de sua conduta seguir o desejo estatal.¹²

Ou seja, as regras de proteção ao meio ambiente seriam atendidas simplesmente por trazerem consigo uma

¹² GORON, Henrique Sampaio. **Tributação Sustentável**. Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2015, p. 81.

vantagem para quem a elas se submete. Deste modo, inegáveis os benefícios de se utilizar incentivos fiscais ao invés de uma política de sanções ou até de aumento imoderado de tributos com intuito de desestimular condutas. Resta-nos claro, portanto, que no lugar de aumentar a tributação na produção de combustíveis fósseis, por exemplo, dever-se-ia dar preferência à geração de incentivos fiscais para a produção de energia limpa.

A legislação nacional já prevê uma série de incentivos fiscais com objetivo de beneficiar condutas ambientalmente adequadas, tais quais: incentivos para veículos elétricos ou movidos a gás natural, previsto por alguns Estados-membros (incluído neste rol o Rio Grande do Sul); redução do IPTU para proprietários que possuem ou plantarem árvores defronte aos seus imóveis, prevista já em alguns Municípios como Vila Velha e Guarulhos; redução de até 100% do IPTU para imóveis que possuem bosque nativo relevante no Município de Curitiba; entre outros.¹³

Ao analisar as espécies de incentivos fiscais, chega-se a conclusão de que qualquer delas pode ser utilizada como forma de auxiliar na concretização do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado, como, por exemplo, a isenção. Esta espécie tributária consiste basicamente no afastamento da norma impositiva, restringindo-se o alcance da hipótese de incidência, ou, como conceitua Paulo de Barros Carvalho, uma investida contra um dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente, não podendo se falar, por óbvio, em supressão total do critério, visto que se destruiria a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema.¹⁴ A isenção se dá por

¹³ GORON, Henrique Sampaio. **Tributação Sustentável**. Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2015, p. 62-64.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 528.

determinação legal e, como incentivo fiscal, serve de estímulo, neste caso, de uma política ambiental. Inclusive, a isenção já é utilizada no caso das células solares, um dos componentes necessários para a construção de um sistema fotovoltaico, visto que a alíquota de ICMS e de IPI para este produto é de 0%.

Outras formas de incentivo fiscal que podem ser utilizadas com intuito de se estimular a produção de energia renovável, promovendo, dessa forma, a proteção ambiental, é a redução da base de cálculo ou a redução da alíquota. A ocorrência destas reduções, por óbvio, reduz diretamente o valor a ser pago como tributo. No momento em que o governo cria planos de incentivos reduzindo a alíquota do Imposto de Importação, por exemplo, de 14% para 5%, já é visível a redução de custos. Neste tipo de incentivo ainda há arrecadação, porém, a mesma é abrandada tendo em vista o bem comum.

Fica visível, portanto, que existem diversas formas de se incentivar condutas ambientalmente desejáveis. No campo das energias renováveis, por exemplo, a isenção e demais incentivos podem ser utilizados para baratear a importação de componentes para a sua construção em solo nacional, incentivando-se, assim, a instalação de parques geradores de energia limpa.

Importante salientar que todo incentivo deve ser conveniente para a coletividade, ou seja, não deve possuir objetivo único de beneficiar apenas um ou outro indivíduo, de forma a respeitar-se o princípio constitucional da isonomia. Muito embora seja aparente o conflito dos incentivos fiscais com o princípio da isonomia, no caso dos incentivos com finalidade extrafiscal, “a exclusão da incidência seria ditada por considerações de interesse coletivo” de forma a deslocar “o problema da legitimidade de tais isenções para a verificação da ocorrência do

interesse público”.¹⁵ Ou seja, na medida em que os incentivos são exercidos “não em favor das classes sociais dirigentes, mas a serviço do bem comum”¹⁶, constata-se que os mesmos estão em harmonia com o princípio da isonomia. Destaca-se também, por fim, que toda renúncia de receita “deve servir como instrumento para promoção de justiça fiscal, com atendimento aos princípios da capacidade contributiva, redistribuição de rendas e desenvolvimento econômico”.¹⁷

6. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO NA BUSCA POR UM DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

A extrafiscalidade como forma de induzir comportamentos, como se pôde observar com a leitura do ponto anterior, é uma das funções da tributação ambiental. Entretanto, não é a única função a ser utilizada através de tributos com este fim.

De acordo com Denise Cavalcante, as funções da tributação ambiental são classificadas de acordo com a atividade a ser alcançada pela sua adoção, podendo ter função indutora (induzir comportamentos ambientalmente adequados), restauradora (restaurar danos ambientais já ocorridos) ou redistributiva (redistribuir custos ambientais das atividades causadoras de danos – internalização das externalidades negativas).¹⁸

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Isonções Fiscais**. 2ª edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 68-69.

¹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Isonções Fiscais**. 2ª edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 70.

¹⁷ TRENNEPHOL, Terense Dorneles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 128.

¹⁸ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental**. In: Novos horizontes da

No campo das energias renováveis, é possível que se utilize uma tributação ambiental alcançando-se todas as funções citadas. Vejamos: através da função indutora, uma tributação mais agressiva sobre energias poluentes ou, ainda, a concessão de incentivos para a utilização de energias renováveis, induziria o cidadão a optar pelo uso desta última; ainda, através da função restauradora, a receita obtida na tributação da geração de energias poluentes ou ainda de componentes necessários para a referida geração, poderia ser direcionada para a restauração dos danos ambientais por ela acarretados; e, por fim, por meio da função redistributiva, a cobrança de tributos sobre energias poluentes, como afirma Paulo Caliendo, tratar-se-ia:

(...) de alternativa para a consecução do princípio do poluidor-pagador, o qual objetiva, ao fim e ao cabo, estimular condutas que visem a internalização compulsória das externalidades ambientais negativas pelo próprio sistema produtivo, evitando assim socialização do custo ambiental da produção, fato gerador de injustiças socioambientais.¹⁹

Ou seja, a cobrança de tributos neste caso seria utilizada com intuito de se alcançar uma justiça socioambiental, cobrando-se dos que mais utilizam recursos naturais limitados para a produção de energia o custo pelas externalidades ambientais negativas que suas atividades acarretam.

Atualmente, países desenvolvidos já iniciaram um empenho em aplicar a tributação como forma de indução

tributação: um diálogo luso-brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 177.

¹⁹ CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental (RDA)**, São Paulo, Ano 19, vol. 76, out.-dez., 2014, p. 482.

de condutas ambientalmente favoráveis. O tributo ambiental, entretanto, não consiste necessariamente em uma nova espécie tributária. Como bem afirma Denise Lucena Cavalcante, “o que deve qualificar o tributo é a produção de seus efeitos na proteção ambiental”.²⁰ Ou seja, não se faz necessária a criação específica de um tributo dito ambiental, podendo-se também utilizar as espécies tributárias já existentes no ordenamento jurídico com o fim de proteger o meio ambiente, o que por si só já as caracterizaria como tributo com finalidade ambiental.

O Brasil já possui autorização constitucional para a utilização de instrumentos fiscais com a finalidade extrafiscal de induzir condutas ambientalmente desejáveis, visto que seu art. 170, inciso VI, da Constituição Federal, assim preconiza:

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

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

Dessa forma, incontestemente a possibilidade do Brasil utilizar-se de uma tributação ambiental na sua economia com este fim protetivo, seja através da cobrança de tributos ou através da concessão de incentivos. Quaisquer dessas formas de tributação ambiental provocam um efeito extrafiscal de indução de conduta, direcionando o

²⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental**. In: Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 179.

comportamento da sociedade para a preservação do meio ambiente.

Portanto, o tributo com fim ambiental é instrumento indispensável para a implementação das políticas públicas ambientais, “dirigindo comportamentos sustentáveis dos contribuintes à ecorresponsabilidade” ou, ainda, “possibilitando a aquisição de receitas públicas a serem destinadas a proteção ambiental”.²¹

Ademais, muito se fala do chamado duplo dividendo que a cobrança de tributos com este fim acarretaria. O duplo dividendo consiste na possibilidade da tributação ambiental auferir receita de forma a ser possível uma redução de outro tributo, provocando, deste modo, um duplo benefício. Entretanto, como expõe Denise Cavalcante²², tal resultado seria recebido de bom grado, mas não se poderia encarar os tributos ambientais apenas dessa forma, exigindo-se sempre um duplo dividendo, vez que nem sempre ele será possível.

Não obstante, ressalta ainda a autora, imperioso que se realize uma ponderação quando da implementação deste tipo de tributo. Afirma que:

(...) os sistemas devem ser suportáveis para os cidadão-contribuintes que arcam com os tributos, economicamente viáveis para o Estado custear as despesas públicas e, ainda, aptos a garantir a competitividade do comércio, resguardando que as

²¹ CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental (RDA)**, São Paulo, Ano 19, vol. 76, out.-dez., 2014, p. 475.

²² CAVALCANTE, Denise Lucena. **Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental**. In: Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 149.

atividades fiscais e comerciais tenham como foco a adequada gestão dos recursos naturais”.²³

7. A REFORMA FISCAL VERDE

A reforma tributária verde (ou reforma fiscal verde) é um fenômeno que ocorreu e vem ocorrendo principalmente na região europeia a partir dos anos 90. Essa reforma, de acordo com Alberto Gago Rodríguez, “(...) es la idea de asociar cambio fiscal y regulación ambiental en una propuesta que convierte a la imposición ambiental en actor principal de las transformaciones tributarias.”²⁴

Ainda conforme o citado autor, a reforma tributária verde teria uma dimensão tríplice, com três objetivos principais. Em primeiro lugar, o objetivo seria econômico-fiscal, tendo como finalidade a redução das perdas de eficiência causadas pelos elevados tributos e a falta de neutralidade do sistema. Em segundo lugar, haveria um objetivo estritamente regulatório-ambiental, surgindo novas figuras tributárias de caráter especificamente ambiental. E, por fim, um objetivo econômico-laboral, criando-se novos empregos através da redução de tributação em certas áreas como a seguridade social e, em contra partida, a utilização da arrecadação através da tributação ambiental para compensar as perdas de captação monetária neste campo.²⁵

²³ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental**. In: Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 122.

²⁴ RODRÍGUEZ, Alberto Gago; VILLOT, Xavier Labandeira; AZCONA, José M^a Labeaga. **La Reforma Fiscal Verde: consideraciones para el caso español**. In: Hacienda Pública Española, nº 151, 1999, p. 17-26. Disponível em: <<http://migre.me/tqRfd>>. Acesso em abril de 2016.

²⁵ RODRÍGUEZ, Alberto Gago; VILLOT, Xavier Labandeira;

Em suma, o foco da reforma fiscal é a criação ou direcionamento de tributos com a finalidade de induzir condutas que preservem o meio ambiente, ou ainda de arrecadar valores com intuito de reparar os danos já causados ao mesmo, aliviando-se a carga tributária em outros setores da economia com intuito de, com isso, gerar mais empregos.

7.1. Reformas energéticas na União Europeia

Conforme exposto, foram realizadas diversas reformas fiscais, principalmente na região europeia, a partir dos anos 90, com o objetivo, acima de tudo, de se ampliar a proteção ao meio ambiente através da tributação. Seguem abaixo alguns exemplos das referidas reformas, de forma que se consiga visualizar mais claramente as formas de tributações e incentivos já postos em prática pelos governos europeus:²⁶

- A) Portugal: em 1999, Portugal criou o CIEC (Código do Imposto Especial de Consumo) que introduziu uma nova tributação sobre a energia gerada por meios poluentes como a gasolina e o petróleo. Algumas isenções também foram estabelecidas como, por exemplo, no caso de utilização do gás natural para transportes públicos. A diretiva introduzida no país privilegia empresas que adotem acordos para melhorar a defesa do meio ambiente. Ainda, há isenção

AZCONA, José M^a Labeaga. **La Reforma Fiscal Verde: consideraciones para el caso español**. In: Hacienda Pública Española, n^o 151, 1999, p. 17-26. Disponível em: <<http://migre.me/tqRfd>>. Acesso em abril de 2016.

²⁶ PARADINHA, Daniela Sofia Riva. **A Tributação da Energia: Análise Comparada**. Porto: Universidade do Porto, 2014, p. 18-54.

dessa tributação para biocombustíveis produzidos por pequenos produtores.

- B) Alemanha:** em 1999, a Alemanha realizou uma enorme reforma energética ambiental com intuito de desmotivar o consumo de energias não renováveis. Iniciou-se então um aumento na tributação de energias poluentes e uma consequente diminuição na tributação da seguridade social, gerando, inclusive, novos empregos. Tanto a gasolina, como o gásóleo, o petróleo, o gás natural, o carvão e o GPL (gás de petróleo liquefeito) ficaram sujeitos ao imposto ecológico sobre a eletricidade e o petróleo, chamado de ECOTAX. Já os biocombustíveis receberam isenção, exceto no caso de estarem misturados com algum combustível fóssil. A Alemanha, desde então, se tornou um dos países que mais utiliza fontes de energia renováveis como fonte de energia primária.
- C) Reino Unido:** o Reino Unido instituiu em 2001 o *Climate Change Levy* (CCL), imposto que incide sobre o gás natural, eletricidade e o carvão quando utilizado como combustível. Esse imposto é cobrado apenas dos fornecedores de energia, estando excluídos os indivíduos que utilizam a energia para uso doméstico ou entidades beneficentes. Posteriormente também foi instituído o *Carbon Price Support* (CPS), cobrado de centrais elétricas, sendo que todas as fontes de energia renovável foram consideradas isentas do imposto. Ainda, empresas que voluntariamente se submetessem a acordos de CCA (*Climate Change Agreements*) poderiam ter uma redução de 90% no referido imposto.

- D) Finlândia: em 1990, a Finlândia instituiu uma tributação energética com incidência sob a emissão de CO², tributando as gerações de energia poluente. Atualmente, após a implementação da tributação ambiental, 1/3 do consumo total de energia da Finlândia é de energias renováveis, em especial a biomassa e a hídrica.
- E) Suécia: em 1991, a Suécia instituiu o Imposto sobre Dióxido de Carbono (CO²) incidente sobre o petróleo, carvão e outras energias poluentes, não havendo incidência sobre energias renováveis ou biocombustíveis. No ano de instituição o valor era fixo de € 27,30 por tonelada de CO². Porém, em 1993, por motivos competitivos, diminui-se o valor cobrado de indústrias para € 8,83 por tonelada, enquanto o uso doméstico passou a pagar € 35,35 por tonelada. Desde a implementação do imposto, as emissões de gás carbônico diminuíram consideravelmente, em uma média de 0,5% ao ano. Ainda, de 1990 para 2010 o uso do dióxido de carbono diminuiu 40,5% no país.²⁷ Em 2011, 35% da energia produzida pela Suécia era renovável.

²⁷ INTERNATIONAL ENERGY AGENCY. **Energy Policies of IEA Countries: Sweden**. França: OECD/IEA, 2013, p. 12.

8. PANORAMA NACIONAL E EXEMPLOS DE INCENTIVOS EXISTENTES NO BRASIL

8.1. Panorama nacional

Diferentemente da região europeia, o Brasil não possui ainda qualquer tributo especificamente ambiental. Entretanto, algumas espécies de tributação ambiental já foram aplicadas, como é o caso de algumas isenções pontuais.

É importante salientar, antes de tudo, que, no Brasil, dentre os tipos de captação de energia existentes, investiu-se massivamente na energia hidroelétrica, devido às características geográficas do país. Atualmente, estima-se que 65% do suprimento de eletricidade produzida no país advêm da geração hidráulica.²⁸ Dessa forma, em comparação com os países europeus, o Brasil já se destaca como um dos países que menos polui do mundo.

Entretanto, como é cediço, a energia hidroelétrica, não obstante ser considerada renovável, ainda que em menor escala é prejudicial ao meio ambiente, na medida em que altera a estrutura do ambiente natural. A construção dos reservatórios resulta na inundação de enormes áreas, ocasionando profundas modificações no ecossistema, como a destruição da fauna e da flora local, e o deslocamento da população já sedimentada naquele ambiente.²⁹ Ademais, deve-se observar que as usinas hidroelétricas se localizam em áreas distantes dos centros urbanos, exigindo sistemas de transmissão extensos, que

²⁸ MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. **Resenha Energética Brasileira – Exercício de 2014**. Brasília: Ministério de Minas e Energia, 2014, p. 6.

²⁹ MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Energia**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/estruturas/sedr_proecotur/publicacao/14_0_publicacao09062009030954.pdf>. Acesso em: abr/2015, p. 100.

acabam por ocasionar perdas de energia e ainda, eventualmente, não conseguem atender a todas as regiões.³⁰ Por fim, mas não menos importante, depender apenas da energia hidroelétrica é depender exclusivamente das chuvas, o que ocasiona, como já vimos acontecer no país, possíveis “apagões” em momentos de seca.

Deste modo, cabe ao Estado utilizar-se de outras energias renováveis, como a solar ou a eólica, de modo a causar menor impacto na sociedade e no meio ambiente natural e ainda garantir uma espécie reserva de energia não poluente.

8.2. Incentivos existentes e exemplo de cálculo de sobrecustos

O desenvolvimento de novas tecnologias e o advento da Resolução Normativa da ANEEL nº 482/2012 permitiram que se implantasse uma nova forma de sistema fotovoltaico³¹ no Brasil: o sistema conectado à rede. Neste tipo de sistema, a residência permanece sempre conectada à rede convencional, deste modo, caso necessite de mais energia do que pode captar através dos seus painéis solares, poderá consumir a energia oferecida pela mesma. Da mesma forma, quando a demanda é menor do que a quantidade de energia produzida, o excesso de energia é entregue de volta à rede para a distribuidora, virando crédito a ser utilizado pelo consumidor.³² Portanto, além da

³⁰ ALVES, Raquel Barone de Mello Belloni. **Energia solar como fonte elétrica e de aquecimento no uso residencial**. São Paulo: Universidade Anhembi Morumbi, 2009, p. 16. Disponível em: <<http://engenharia.anhembi.br/tcc-09/civil-39.pdf>>. Acesso em abril de 2016.

³¹ Sistema de captação de energia solar.

³² JANNUZZI, Prof. Dr. Gilberto de Martino. **Sistemas Fotovoltaicos Conectados à Rede Elétrica no Brasil: Panorama da Atual Legislação**. Campinas: Universidade Estadual de Campinas e

possibilidade de se obter uma redução considerável na conta de energia, é possível, inclusive, zerá-la (pagando-se apenas a chamada “taxa de disponibilidade”, cujo valor varia, custando, em média, R\$ 35,00).

Ocorre que a citada Resolução não surgiu acompanhada de qualquer outra medida de incentivos tributários. O resultado, por conseguinte, é que, após quase quatro anos da criação da mesma, existem apenas 533³³ consumidores com micro ou minigeração de painéis solares conectados à rede de distribuição em todo o país (dados coletados até março de 2015 pela ANEEL).

No caso dos painéis solares, deve-se destacar que, de modo geral, não há fabricação nacional dos componentes do sistema e, quando esta existe, compreende poucas opções de modelo sendo estes geralmente de qualidade inferior aos fabricados no exterior. Dessa forma, a maior parte das empresas responsáveis pelo dimensionamento e instalação de sistemas fotovoltaicos importa os componentes para a produção dos painéis, revendendo-os em solo brasileiro. Outrossim, o consumidor que quiser, diretamente, adquirir um painel solar para sua residência, sem utilizar uma empresa como intermediária, também deverá passar pelos trâmites da importação.

Ao analisar o tratamento tributário conferido às importações conforme a legislação brasileira visualiza-se que este compreende a reunião de impostos federais, estaduais e municipais, quais sejam: o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto

International Energy Initiative, 2009, p. 10.

³³ ANEEL. **Nota Técnica nº 0017/2005-SRD/ANEEL**. Disponível em:

<http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2015/026/documento/nota_tecnica_0017_2015_srd.pdf>. Acesso em: abril/2016.

Sobre Serviços (ISS), o Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF), a PIS-PASEP e a COFINS. Ademais, além da carga tributária referente aos impostos incidentes, ainda incidem as taxas AFRMM (Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante), no caso de importação por via marítima, ATA (Adicional de Tarifas Aeroportuárias), taxa de Armazenagem, de Capatazia, do Despachante Aduaneiro e de Emissão da Declaração de Importação (SISCOMEX).

Ressalta-se que, além da Resolução nº 482/2012, que incentiva a instalação de sistemas fotovoltaicos através da possibilidade de abatimento de valores na conta de luz, os módulos solares possuem incentivos fiscais como, por exemplo, a isenção de IPI e de ICMS, diminuindo-se os custos necessários para sua importação. Entretanto, os demais componentes do sistema de captação de energia solar são tributados com alíquotas muito elevadas, acarretando em uma porcentagem de sobrecustos que ultrapassa a metade do valor do produto, desincentivando, deste modo, a sua importação e, por consequência, a instalação deste tipo de sistema de geração de energia no país. Portanto, fica visível que, em virtude da tributação e da falta de incentivos, o preço para a aquisição dos painéis solares no Brasil acaba sofrendo um acréscimo desmedido no seu valor final, sendo este, principalmente, o fator responsável pelo número ínfimo de adquirentes e usuários da energia solar fotovoltaica no Brasil.

Como forma de demonstrar o encarecimento do produto devido à legislação tributária brasileira, segue tabela com exemplo de cálculo aproximado dos sobrecustos:

Tabela 1 - Exemplo de cálculo dos sobrecustos

		Módulo NCM 8541.40.32	Inversor NCM 8504.40.30	Medidor NCM 90.28.30.31
A	<u>Valor Aduaneiro</u> Valor dos itens importados acrescidos de frete e seguro	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
B	<u>(II) Imposto de Importação</u> A x alíquota	12% R\$ 1.200,00	14% R\$ 1.400,00	14% R\$ 1.400,00
C	<u>(IPI) Imposto sobre produtos industrializados</u> (A + B) x alíquota	0% ³⁴	15% 1.710,00	15% R\$ 1.710,00
D	<u>PIS</u> A x alíquota	2,10% R\$ 210,00	2,10% R\$ 210,00	2,10% R\$ 210,00
E	<u>COFINS</u> A x alíquota	10,65% R\$ 1.065,00	10,65% R\$ 1.065,00	10,65% R\$ 1.065,00
F	<u>SISCOMEX</u> (Sistema Integrado de Comércio Exterior) Valor fixado pela Portaria MF nº 257/2011	R\$ 185,00	R\$ 185,00	R\$ 185,00
G	<u>AFRMM</u> Remuneração do transporte aquaviário x alíquota	25% ± R\$ 250,00	25% ± R\$ 250,00	25% ± R\$ 250,00
H	<u>Armazenamento</u> Entre 1% a 3% dependendo do tempo de armazenamento	1% R\$ 100,00	1% R\$ 100,00	1% R\$ 100,00
I	<u>Capitazia</u> Calculada conforme o peso da mercadoria, havendo um mínimo de R\$ 10,00 a ser pago.	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00
J	<u>Despachante Aduaneiro</u> São honorários e variam conforme a área e sindicato	± R\$ 100,00	± R\$ 100,00	± R\$ 100,00
K	<u>Subtotal</u> (A + B + C + D + E + F + G + H + I + J)	R\$ 13.120,00	R\$ 15.030,00	R\$ 15.030,00
L	<u>ICMS</u> Valor referente ao RS Subtotal x alíquota	0% ³⁵	17% R\$ 2.555,10	17% R\$ 2.555,10
M	Valor total com Impostos e Taxas	R\$ 13.120,00	R\$ 15.030,00	R\$ 15.030,00

Valor total de Impostos e Taxas	R\$ 3.120,00	R\$ 5.030,00	R\$ 5.030,00
% de Sobrecusto	31,20%	50,30%	50,30%

Fonte: ERWES, Hanno *et al.*, (2012) – modificada pela autora com alíquotas e valores atuais ³⁴

³⁴ ERWES, Hanno *et al.* **Condições de Importação de**

Percebe-se que, afora os módulos solares, que já possuem algum incentivo fiscal como já mencionado, os demais componentes são tributados com alíquotas muito elevadas, acarretando em uma porcentagem de sobrecustos que ultrapassa a metade do valor do produto. Desta feita, com intuito de proteger o meio ambiente e a eficácia do direito fundamental a um meio ambiente equilibrado, faz-se necessária a implementação de incentivos fiscais que acarretem um barateamento dos componentes do sistema solar fotovoltaico, como também dos demais sistemas de energia renovável que também sofrem em razão da tributação excessiva.

Afora os incentivos já citados, constam na cartilha disponibilizada pelo Senado Federal³⁵ os seguintes incentivos tributários no campo das energias renováveis, em especial a solar:

- A) Programa Luz para Todos: instala painéis solares em determinadas comunidades que não possuem acesso à energia elétrica, utilizando-se de sistemas isolados, ou seja, que funcionam através de baterias ou, ainda, que funcionam apenas enquanto há luz solar.
- B) Descontos na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão (TUST) e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD): o desconto é

Equipamentos de Mini & Micro-Geração Distribuída Fotovoltaica no Brasil. Rio de Janeiro: Câmara de Comércio e Indústria Brasil-Alemanha e Cooperação Alemã para o Desenvolvimento – GIZ, 2012, p. 9.

³⁵ SENADO FEDERAL. **Energia Solar no Brasil: dos incentivos e desafios.** Disponível em: <<https://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td166>>. Acesso em abril de 2016.

de 80% para empreendimentos de potência até 30.000 kW que entrarem em funcionamento até 31 de dezembro de 2017 e passa a ser de 50% a partir do 11º ano de operação da usina solar e para empreendimentos que comecem a operar a partir de 01 de janeiro de 2018.

- C) Venda Direta a Consumidores: permissão para que geradores de energia solar e de outras fontes alternativas com potência inferior a 50.000 kW comercializem energia elétrica sem intermediação das distribuidoras. Ainda, os consumidores referidos são beneficiados com desconto na TUSD, estimulando-se a substituição da distribuidora convencional pela distribuidora de fonte alternativa de energia.
- D) Sistema de Compensação de Energia Elétrica para a Microgeração e Minigeração Distribuídas: conforme já exposto, trata-se da Resolução nº 482/2012 da Aneel. Os empreendimentos devem ter potência máxima de 1.000 kW.
- E) Convênio nº 101/1997 do CONFAZ: também já citado, isenta de ICMS as operações envolvendo equipamentos destinados a geração de energia solar (basicamente módulos e painéis solares, não incluindo o restante dos componentes imprescindíveis para o funcionamento do sistema) e eólica (torre para suporte de gerador de energia eólica, pá de motor ou turbina eólica e aerogeradores de energia eólica).³⁶
- F) Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI):

³⁶ CONFAZ. **Convênio nº 101/1997**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv101_97>. Acesso em abril de 2016.

suspende o pagamento de PIS/PASEP e COFINS no caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, de materiais de construção e de serviços utilizados e destinados a obras de infraestrutura, entre as quais as usinas geradoras de energia solar, destinadas ao ativo imobilizado. O projeto deve ser aprovado pelo Ministério de Minas e Energia e o benefício é válido por cinco anos a contar da habilitação do titular do projeto.

- G) Condições diferenciadas de financiamento: para a instalação de um sistema de geração de energia renovável, o financiamento concedido possui taxas de juros abaixo das praticadas no mercado e prazo de amortização de até 20 anos.

Ainda, no que tange à energia solar, o Projeto de Lei do Senado nº 167 de 2013 pretende estabelecer a isenção de IPI sobre módulos solares (apenas um dos componentes necessários para a construção de um sistema fotovoltaico), estabelecendo ainda que a receita bruta da venda deste componente no mercado interno ainda será isenta de PIS/PASEP e COFINS e no caso de importação do referido produto também haverá isenção de Imposto de Importação, PIS/PASEP, COFINS e IPI. O Projeto também determina que as referidas isenções cessem quando o bem produzido no Brasil alcançar as mesmas condições do produto importado no que tange “ao padrão de qualidade, conteúdo técnico, preço e capacidade produtiva”.³⁷

³⁷ SENADO FEDERAL. Projeto de Lei nº 167 de 2013. Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/112612>>. Acessado em abril de 2016.

Ocorre que o referido projeto, apresentado em maio de 2013, atualmente, depois de transcorridos quase três anos, foi aprovado pela Comissão de Serviços de Infraestrutura, porém ainda se encontra com a relatoria da Comissão de Assuntos Econômicos para aprovação, ainda não tendo sido sequer votado pelo Senado Federal para posterior encaminhamento para a Câmara.

No que tange aos incentivos para energia eólica especificamente, em 2001 criou-se o Programa Emergencial de Energia Eólica (PROEÓLICA) com intuito de incentivar a contratação de empreendimentos deste tipo de geração de energia no país. O programa tinha como objetivo a contratação de 1.050 MW deste tipo de energia até 2003.³⁸ Entretanto, o programa não obteve resultados sendo substituído, em 2002, pelo Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA), coordenado pelo Ministério de Minas e Energia, que estabelece incentivo a fontes de energia renováveis, entre elas a eólica. O Programa tem como objetivo o crescimento de instalações deste tipo de geração de energia no país através da garantia, conferida aos fabricantes, de compra da energia pelo governo. Após a implementação do referido programa, no final de 2009, ocorreu o primeiro leilão de comercialização de energia exclusivamente eólica. Atualmente, após está série de incentivos, há no país cerca de 9 GW de potência de energia eólica instalados no país.³⁹

³⁸ ABEEÓLICA – Associação Brasileira de Energia Eólica. **Nosso setor.** Disponível em: <<http://www.portabreeolica.org.br/index.php/nosso-setor.html>>. Acesso em abril de 2016.

³⁹ ABEEÓLICA – Associação Brasileira de Energia Eólica. **Eólica alcança 9 GW de capacidade instalada no Brasil.** Disponível em: <<http://www.portabreeolica.org.br/index.php/noticias/4358-e%C3%B3lica-alcan%C3%A7a-9-gw-de-capacidade-instalada-no-brasil.html>>. Acesso em abril de 2016.

No que pese o avanço nas instalações deste tipo de energia ao longo dos últimos anos, ressalta-se que a capacidade real de geração de energia eólica brasileira chega a 143,5 GW, ou seja, 272,2 TWh/ano, de acordo com os levantamentos realizados pelo Centro de Referência para Energia Solar e Eólica Sérgio Brito (CRESERB), que produziu, com auxílio do Ministério de Minas e Energia, um atlas do potencial eólico brasileiro.⁴⁰ Ainda, com o desenvolvimento de novas tecnologias, no ano de 2015, uma das principais consultorias internacionais na área de energia eólica, o DEWI, estimou o potencial eólico brasileiro atual em 500 GW.⁴¹ Ou seja, o país ainda se encontra muito longe de alcançar uma geração de energia eólica proporcional ao seu potencial.

O mesmo se aplica ao potencial de energia solar instalado no país. A Arábia Saudita⁴², por exemplo, maior exportador mundial de petróleo, possui planos de instalar 6 GW de energia solar fotovoltaica dentro de no máximo nove anos. Para que o leitor tenha uma ideia mais apurada da quantidade de energia em comento, 6 GW equivalem a quase três vezes a potência energética instalada na usina do

⁴⁰ CRESESB - Centro de Referência para Energia Solar e Eólica. **Atlas do Potencial Eólico Brasileiro**. Brasília: CRESESB, 2001, p. 34. Disponível em: <http://www.cresesb.cepel.br/publicacoes/download/atlas_eolico/Atlas%20do%20Potencial%20Eolico%20Brasileiro.pdf>. Acesso em abril de 2016.

⁴¹ PORTAL FATOR BRASIL. **Potencial eólico do Brasil é de 500 GW, segundo DEWI**. Disponível em: <http://www.revistafatorbrasil.com.br/ver_noticia.php?not=303650>. Acesso em abril de 2016.

⁴² RITTL, Carlos. **O que o Brasil ganha se assumir metas de redução de emissões**. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/colunas-e-blogs/blog-do-planeta/noticia/2015/01/o-que-o-brasil-ganha-se-assumir-bmetas-de-reducao-de-emissoesb.html>>. Acesso em: set/2015.

rio Madeira.⁴³ Por outro lado, o Brasil, país com território quase quatro vezes maior que o da Arábia Saudita e com número mais elevado de horas de sol no ano, possui planos de instalação de apenas 2 GW de energia fotovoltaica até 2024.⁴⁴ A diferença de investimento fica mais evidente ainda quando comparamos o Brasil com a China, que atualmente investe fortemente neste tipo de geração de energia, com intuito de, nos próximos 15 anos, elevar sua capacidade para 100 GW⁴⁵, o que equivaleria a quase dois terços de todo o parque gerador de energia elétrica do Brasil.⁴⁶ Outro exemplo a ser comparado é a Alemanha, que atualmente já possui 35 GW de instalação (montante superior ao total instalado de usinas termoeletricas no Brasil - 26 GW) enquanto o Brasil, que recebe mais da metade de radiação solar anual e possui um território significativamente maior, tem apenas 15 MW instalados (0,015 GW).⁴⁷ Fica, portanto, visível a falta de investimento governamental também neste tipo de energia limpa.

⁴³ HIDRELÉTRICA de Santo Antônio já está com 32 turbinas em operação no rio Madeira, em Rondônia. **PAC – Ministério do Planejamento**. Disponível em: <<http://www.pac.gov.br/noticia/11ca19d6>>. Acesso em: set/2015.

⁴⁴ GOVERNO prepara salto da energia solar em residências e empresas. **Ministério de Minas e Energia**. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/web/guest/pagina-inicial/manchete/-/asset_publisher/neRB8QmDsbU0/content/governo-prepara-salto-da-energia-solar-em-residencias-e-empresas>. Acesso em: set/2015.

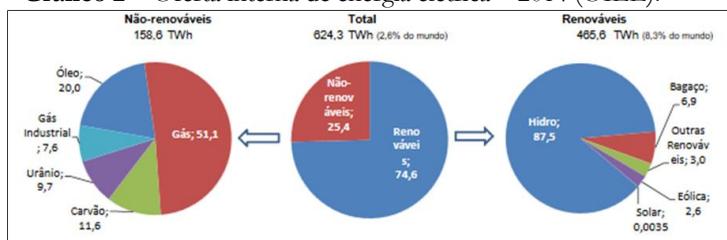
⁴⁵ GARCIA, Ricardo. **China quer chegar ao pico de emissões de CO2 antes de 2030**. Disponível em: <<http://www.publico.pt/ecosfera/noticia/china-quer-chegar-ao-pico-de-emissoes-de-co2-antes-de-2030-1700607>>. Acesso em: set/2015.

⁴⁶ MINISTÉRIO de Minas e Energia. **Capacidade Instalada de Geração Elétrica Brasil e Mundo (2014)**. Disponível em: <<http://www.mme.gov.br/documents/1138787/0/Capacidade+Instalada+de+EE+2014.pdf/cb1d150d-0b52-4f65-a86b-b368ee715463>>. Acesso em: ago/2015.

⁴⁷ MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. **Resenha Energética**

De acordo com dados coletados do site do Ministério de Minas e Energia, no ano de 2014 o Brasil consumiu 624,3 TWh de energia elétrica, valor 2,1% superior ao consumido em 2013. Desse montante, como é possível visualizar no gráfico abaixo colacionado, 74,6% é advindo de energias renováveis e 25,4% de energias não renováveis. Dentro desta porcentagem de energia renovável consumida, 87,5% é captada por hidroelétricas, 6,9% pelo bagaço da cana (biomassa), 2,6% pela energia eólica e 0,0035% pela energia solar.⁴⁸

Gráfico 2 – Oferta interna de energia elétrica – 2014 (OIEE).



Fonte: MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA (2015).

Através da análise de dados disponibilizados pelo Ministério, percebe-se que, não obstante haver um grande número de captação de energia através de hidroelétricas, a segunda maior fonte de energia do país permanece sendo o gás, sendo o petróleo a quarta maior fonte de captação, enquanto que a energia solar e a eólica permanecem entre as menos utilizadas possuindo instalações em número extremamente menor, mesmo que o país seja geograficamente favorável para a instalação destas energias renováveis como já fora relatado. Conclui-se, dessa forma,

Brasileira – Exercício de 2014. Brasília: Ministério de Minas e Energia, 2014, p. 9.

⁴⁸ **MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. Resenha Energética Brasileira – Exercício de 2014.** Brasília: Ministério de Minas e Energia, 2014, p. 7.

que os incentivos conferidos para as duas formas de geração de energia não foram, nem de perto, suficiente para incentivar sua instalação e produção no país.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Fica evidente, após a análise de todos os pontos apresentados, a necessidade, no país, da criação de incentivos fiscais mais significativos sobre energias renováveis ou a cobrança de tributos ambientais sobre energias poluentes a exemplo dos países europeus (o que, destacamos, deve ser implementado de maneira gradual conforme o crescimento paralelo das fontes de energias renováveis para que a economia não responda de forma negativa à mudança).

É responsabilidade do governo, como ente incumbido de promover o bem-estar social e proteger os direitos fundamentais dos seus cidadãos e da coletividade, implantar medidas que nos aproxime cada vez mais de um meio ambiente sadio, além de garantir a sua permanência também para as futuras gerações.

A urgência de se proteger o meio ambiente e a eficácia do direito fundamental a um meio ambiente equilibrado é manifesta, tornando-se imprescindível a aplicação da extrafiscalidade no ordenamento jurídico brasileiro de forma que se acarrete um barateamento da geração de energia através de sistemas como os fotovoltaicos e eólicos, desencadeando, conseqüentemente, o aumento no número de usuários do mesmo e, assim, a diminuição da emissão de poluentes no ambiente.

7. REFERÊNCIAS

ABEEÓLICA – Associação Brasileira de Energia Eólica. **Eólica alcança 9 GW de capacidade instalada no Brasil.** Disponível em:

<<http://www.portalabeeolica.org.br/index.php/noticias/4358-e%C3%B3lica-alcan%C3%A7a-9-gw-de-capacidade-instalada-no-brasil.html>>. Acesso em abril de 2016.

ABEEÓLICA – Associação Brasileira de Energia Eólica. **Nosso setor.** Disponível em: <<http://www.portalabeeolica.org.br/index.php/nosso-setor.html>>. Acesso em abril de 2016.

ALTERNER. **Energia Fotovoltaica: manual sobre tecnologias, projecto e instalação.** Comissão Europeia, 2004.

ALVES, Raquel Barone de Mello Belloni. **Energia solar como fonte elétrica e de aquecimento no uso residencial.** São Paulo: Universidade Anhembi Morumbi, 2009. Disponível em: <<http://engenharia.anhembi.br/tcc-09/civil-39.pdf>>. Acesso em abril de 2016.

ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica. **Atlas de Energia Elétrica do Brasil.** Brasília: ANEEL, 2008.

ANEEL. **Nota Técnica nº 0017/2005-SRD/ANEEL.** Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2015/026/documento/nota_tecnica_0017_2015_srd.pdf>. Acesso em setembro de 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Fiscais.** 2ª edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BOSELDMANN, Klaus, 1998. In: SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental: Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

BRENDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo Fiscal Ambiental: Parâmetros e Limites para sua Instituição à Luz da**

Constituição Federal de 1988. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php>>. Acesso em setembro de 2015.

CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal.** Disponível em: <<http://www.paulocaliendo.com.br/Mostrar+arquivo/34-file1-art2>>. Acesso em setembro de 2015.

CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental (RDA)**, São Paulo, Ano 19, vol. 76, out.-dez., 2014, p. 471-489.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental.** In: Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 95-208.

CONFAZ. **Convênio nº 101/1997.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv101_97>. Acesso em abril de 2016.

CRESESB - Centro de Referência para Energia Solar e Eólica. **Atlas do Potencial Eólico Brasileiro.** Brasília: CRESESB, 2001, p. 34. Disponível em: <http://www.cresesb.cepel.br/publicacoes/download/atlas_eolico/Atlas%20do%20Potencial%20Eolico%20Brasileiro.pdf>. Acesso em abril de 2016.

DA SILVA, Ennio Peres *et al.* Recursos Energéticos, meio ambiente e desenvolvimento. **MultiCiência: Revista**

Interdisciplinar dos Centros e Núcleos da Unicamp, v. 1, 2003.

ERWES, Hanno *et al.* **Condições de Importação de Equipamentos de Mini & Micro-Geração Distribuída Fotovoltaica no Brasil**. Rio de Janeiro: Câmara de Comércio e Indústria Brasil-Alemanha e Cooperação Alemã para o Desenvolvimento – GIZ, 2012.

FELDENS, Luciano. **Direitos Fundamentais e Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

GARCIA, Ricardo. **China quer chegar ao pico de emissões de CO2 antes de 2030**. Disponível em: <<http://www.publico.pt/ecosfera/noticia/china-quer-chegar-ao-pico-de-emissoes-de-co2-antes-de-2030-1700607>>. Acesso em setembro de 2015.

GORON, Henrique Sampaio. **Tributação Sustentável**. Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2015.

GOVERNO prepara salto da energia solar em residências e empresas. **Ministério de Minas e Energia**. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/web/guest/pagina-inicial/manchete/-/asset_publisher/neRB8QmDsbU0/content/governo-prepara-salto-da-energia-solar-em-residencias-e-empresas>. Acesso em setembro de 2015.

HIDRELÉTRICA de Santo Antônio já está com 32 turbinas em operação no rio Madeira, em Rondônia. **PAC – Ministério do Planejamento**. Disponível em: <<http://www.pac.gov.br/noticia/11ca19d6>>. Acesso em setembro de 2015.

INTERNATIONAL ENERGY AGENCY. **Energy Policies of IEA Countries: Sweden**. França: OECD/IEA, 2013.

JANNUZZI, Prof. Dr. Gilberto de Martino. **Sistemas Fotovoltaicos Conectados à Rede Elétrica no Brasil: Panorama da Atual Legislação.** Campinas: Universidade Estadual de Campinas e International Energy Initiative, 2009.

LELLIS, Mauro Maia. **Fontes Alternativas de Energia Elétrica no Contexto da Matriz Energética Brasileira: meio ambiente, mercado e aspectos jurídicos.** Itajubá: Universidade Federal de Itajubá, 2007.

MINISTÉRIO de Minas e Energia. **Capacidade Instalada de Geração Elétrica Brasil e Mundo (2014).** Disponível em:
<<http://www.mme.gov.br/documents/1138787/0/Capacidade+Instalada+de+EE+2014.pdf/cb1d150d-0b52-4f65-a86b-b368ee715463>>. Acesso em agosto de 2015.

MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA. **Resenha Energética Brasileira – Exercício de 2014.** Brasília: Ministério de Minas e Energia, 2014.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Energia.** Disponível em:
<http://www.mma.gov.br/estruturas/sedr_proecotur/_publicacao/140_publicacao09062009030954.pdf>. Acesso em abril de 2016.

PARADINHA, Daniela Sofia Riva. **A Tributação da Energia: Análise Comparada.** Porto: Universidade do Porto, 2014.

PORTAL FATOR BRASIL. **Potencial eólico do Brasil é de 500 GW, segundo DEWI.** Disponível em: <http://www.revistafatorbrasil.com.br/ver_noticia.php?not=303650>. Acesso em abril de 2016.

RITTL, Carlos. **O que o Brasil ganha se assumir metas de redução de emissões.** Disponível em:

<<http://epoca.globo.com/colunas-e-blogs/blog-do-planeta/noticia/2015/01/o-que-o-brasil-ganha-se-assumir-bmetas-de-reducao-de-emissoesb.html>>. Acesso em setembro de 2015.

ROCHA, Leonardo da Silva *et al.* O potencial de geração de energia fotovoltaica integrada a rede pública de distribuição: um exemplo de Açailândia para o Maranhão. **Revista Brasileira de Energias Renováveis**, v. 3, 2014, p. 107-127.

RODRÍGUEZ, Alberto Gago; VILLOT, Xavier Labandeira; AZCONA, José M^a Labeaga. **La Reforma Fiscal Verde: consideraciones para el caso español**. In: Hacienda Pública Española, n^o 151, 1999. Disponível em: <<http://migre.me/tqRfd>>. Acesso em abril de 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang, 2004. In: FELDENS, Luciano. **Direitos Fundamentais e Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental: Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SCHEIDT, Paula. **Energia Fotovoltaica**. In: América do Sol. Disponível em: <http://www.americadosol.org/energia_fotovoltaica/>. Acesso em: abril de 2015.

SENADO FEDERAL. **Energia Solar no Brasil: dos incentivos e desafios**. Disponível em: <[https://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-](https://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para)

discussao/td166>. Acesso em abril de 2016.

SENADO FEDERAL. Projeto de Lei nº 167 de 2013.
Disponível em: <
<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/112612>>. Acessado em abril de 2016.

TRENNEPHOL, Terense Dorneles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

FUNÇÃO SUSTENTÁVEL DOS TRIBUTOS

Juarez Freitas¹

1. Introdução

O tributo tem de cumprir uma função sustentável, ou seja, proporcionar benefícios líquidos (ambientais, sociais e econômicos). Para respeitar a teleologia constitucional e os compromissos internacionais assumidos, indispensável a incorporação do princípio da sustentabilidade no plano das relações tributárias. Mais do que nunca, além da descarbonização, nos moldes do Acordo das Mudanças Climáticas (COPs-21 e 22) e da Agenda 2030, da ONU, a sustentabilidade converte-se em tarefa mandatória, a cargo do Estado e da sociedade. Especificamente, o sistema de tributação desponta como ferramenta-chave de arrecadação, internalização das externalidades negativas, proteção eficaz de bens socioambientais e promoção, em tempo útil, da transição para o desenvolvimento sustentável.

Com efeito, o século XX foi maciçamente dominado pelos fósseis², cujo império ainda se faz sentir de maneira densa, conquanto em acentuado declínio. Ao que tudo indica, sob pena de colapso da espécie humana, o século XXI será pautado, de um lado, pela preponderância

¹ Professor Titular do Mestrado e Doutorado em Direito da PUCRS, Professor Associado da UFRGS, Presidente do Instituto Brasileiro de Altos Estudos de Direito Público, Pós-Doutorado na Universidade estatal de Milão, Visiting Scholar nas Universidades de Oxford e Columbia, Membro da Comissão de Estudos Constitucionais do Conselho Federal da OAB

² Vide, sobre o império dos fósseis no século XX, Daniel Yergin in *The Quest*. NY: Penguin Books, 2012.

das energias renováveis, com notáveis ganhos de escala³e, de outro, pelas transformações tecnológicas de largo espectro (robótica, inteligência artificial, nanotecnologia, energias renováveis), que tendem a transformar a noção de trabalho,⁴ de consumo e de pós-consumo.

Nesse contexto, para promover a dignidade,⁵ a prosperidade social e o valor intrínseco da vida, nas trilhas da Agenda 2030, da ONU⁶ e do plexo de objetivos do desenvolvimento sustentável, o sistema tributário requer uma revisão sem precedentes. Não se trata de contemplá-lo, des soslaio, no enalço de vaga extrafiscalidade⁷ ou à cata de induções superficiais, desconexas e de fachada, mas de reconfigurar o conteúdo finalístico do modelo, com o escrutínio científico e integrado da qualidade de seus efeitos diretos e indiretos, nos campos sociais, econômicos e ambientais.

Em outro dizer, a avaliação de sustentabilidade, preferencialmente “ex ante,” dos tributos ingressa na pauta jurídico-política com caráter mandatário, desde a fase

³ Vide, a propósito dos ganhos de escala das energias renováveis, o relatório Energy Outlook. Bloomberg New Energy Finance, 2016. Vide, ainda, Al Gore in Nossa Escolha. SP: Manole, 2010, p.346.

⁴ Vide Carl Benedikt Frey e Michael Osborne in “The Future of Employment: How Suscetible are jobs to computerisation?” Oxford University Programme on the Impacts of Future Technology, 2013. Vide, ainda, The Future of Jobs. Global Challenge Insight Report, World Economic Forum, 2016.

⁵ Vide “The Road to Dignity by 2030: Ending Poverty, Transforming All Lives and Protecting the Planet. Synthesis Report of the Secretary-General On the Post-2015 Agenda”. NY: ONU, 2014

⁶ Vide a multidimensional “Agenda 2030,” da ONU, disponível in <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>

⁷ Vide, sobre riscos do tratamento demasiado vago da extrafiscalidade, Paulo Caliendo in “Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal.” NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Vol. 33, n.2, 2013, pp.171-206.

interna da tomada da decisão até o indispensável exame dos efeitos adversos pós-tributação. É que nenhum tributo pode ser introduzido com o caráter exclusivamente arrecadatório, dissociado de juízo prospectivo quanto à aceitabilidade de seus resultados diretos e colaterais. Estes podem ser sistemicamente favoráveis ou nefastos para o desenvolvimento duradouro. Jamais indiferentes ou irrelevantes para a formulação e a implementação da política tributária.

Cumpra, nessa perspectiva, elevar o compromisso (por ora, débil) de incrementar a transição para um sistema tributário funcionalmente sustentável, no qual se tenha por meta, por exemplo, inibir emissões⁸ tóxicas e, simultaneamente, coibir modalidades de produção que as estimulam. Nesse caso, não se trata de simples precaução, mas de prevenção aplicada à formulação da política tributária, com acolhimento de plena carga eficaz do direito ao desenvolvimento.⁹

Força, além disso, mensurar, em caráter preditivo e probabilístico, as consequências da tributação para a saúde pública e, ainda, os impactos, a longo prazo, que a renúncia fiscal pode implicar para a concretização de prioridades constitucionais, no âmbito das políticas públicas.

Sem dúvida, o sistema tributário tem que responder, a contento, à avaliação de sustentabilidade de seus impactos, para que prove, no diálogo sinérgico com outras políticas de Estado (não apenas de governo), consistência e afinidade com prioridades constitucionais,

⁸ Os compromissos de descarbonização, assumidos no Acordo de Mudanças Climáticas de Paris, podem-devem ser cumpridos e ampliados, por exemplo, para antecipar o fim do desmatamento ilegal.

⁹ Vide o documento “Frequently asked questions on the right to Development”. New York e Genova: United Nations, 2016, especialmente pp.13-16.

em vez da persistência de opções simplistas ensejadoras de sérios danos individuais e coletivos.

Para ilustrar, verdadeiros genocídios sucedem, a cada ano, tendo como causa a poluição do ar, sem que quase nada seja feito a respeito na seara tributária, no intuito de romper o nexos causal de tragédia perfeitamente evitável.¹⁰ Ao contrário: perduram, em vários países, as famigeradas soluções antipigouvianas, que premiam o poluidor, sob a forma de perversos subsídios a quem mais contamina.

Pois bem, a intervenção estatal sustentável (corretiva e preventiva) será aquela incidente sobre atividades econômicas lícitas, que consiga obter, com tempestividade, o equilíbrio dinâmico ecológico, a preservação da saúde pública e a salvaguarda de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras.

Nessa medida, o princípio da sustentabilidade passa ser introjetado como diretriz incontornável do Estado Constitucional,¹¹ que incide também nas relações tributárias, em consórcio com os princípios de justiça tributária.¹² Determina uma integrada fixação de estratégias descarbonizadoras da produção, do consumo e do pós-consumo, já pela via da intervenção indireta (v.g., regulação administrativa), já pela atividade prestacional direta (v.g., contratações sustentáveis), já pelo fomento (v.g., incentivos creditícios que incorporem a ponderação

¹⁰Vide, sobre como evitar milhões de mortes por ano no mundo em decorrência da poluição atmosférica, o Relatório da OMS “Reducing global health risks through mitigation of short-lived climate pollutants. Scoping report for policymakers” Gebebra: OMS, 2015.

¹¹ Vide, sobre o princípio constitucional da sustentabilidade incidente nas várias províncias do sistema jurídico, Juarez Freitas in Sustentabilidade: Direito ao Futuro. 3ª ed., BH: Fórum, 2016.

¹² Vide, sobre princípios de justiça tributária, James Marins in Direito Processual Tributário Brasileiro. 8ª ed., SP: Dialética, 2015, pp.129-130.

de riscos socioambientais) e, não menos importante, por intermédio da política tributária, com calibrados incentivos.

Logo, o modelo proposto de tributação sustentável funciona para arrecadar e, concomitantemente, para prevenir e reprimir práticas lesivas à saúde pública e ao ambiente, a par de induzir uma contínua inserção de hábitos salutarres de consumo, produção e pós-consumo, típicos do desenvolvimento matizado pela busca do bem-estar multidimensional.

A calhar, com o fito de esclarecimento, convém distinguir dois modelos contrapostos de desenvolvimento: o “cinza” e o sustentável. Aquele, voltado para o crescimento econômico, alheio às considerações de riscos e impactos negativos (diretos e indiretos). Este, o modelo sustentável, orientado por métricas confiáveis que permitem aferir (prospectivamente) benefícios líquidos, mercê de avaliação da sustentabilidade dos impactos,¹³ ferramenta que não sucumbe à concepção reducionista da tradicional análise de custo-benefício,¹⁴ em sua vertente exacerbadamente econômica.

A presente abordagem versa sobre a transição funcional, na seara tributária, das políticas vinculadas ao modelo “cinza” e anacrônico para inovadoras políticas do modelo voltado ao desenvolvimento duradouro, sintetizadas pela Agenda 2030, da ONU.

2. Função sustentável dos tributos

O estudo comparativo afigura-se prestimoso para fixar, com limpidez, características dos modelos

¹³ Vide Handbook of Sustainability Assessment. Angus Morrison-Saunders, Jenny Pope e Alan Bond (Eds). Cheltenham: Elgar, 2015.

¹⁴ Vide Jonathan Masur e Eric Posner in "Climate Regulation and the Limits of Cost-Benefit Analysis ," 99 California Law Review 1557, 2011.

alternativos de políticas tributárias, tendo em vista o desenvolvimento pretendido. Nesses moldes, útil alinhar as seguintes principais características:

(a) o modelo “cinza” de tributação é, salvo períodos excepcionais, altamente regressivo¹⁵ no que concerne à capacidade contributiva. Cuida de arrecadar sem maiores escrúpulos (tidos como extravagantes) com a equidade intra e intergeracional. Em contraste, o modelo limpo de tributação sustentável pressupõe, como requisito interno de juridicidade, a motivada prospecção consequencial, nas esferas sociais, ambientais e econômicas. Intenta induzir efeitos positivos líquidos, em consonância com a melhora das condições globais do ambiente e da sociedade. Em outros termos, o fato gerador e seus reflexos resultam, sob determinado aspecto, descarbonizados. A finalidade de fomentar práticas socioambientalmente amigáveis ocupa lugar fulcral, tão relevante como o “telos” arrecadatório,¹⁶ sem vaga alegação de “extrafiscalidade.”

Dito isso, resulta nítido que o horizonte teleológico da economia de baixo carbono não é, no modelo “verde,” mera opção política conjuntural, senão que imperativo descendente da Carta e das leis. Quer dizer, não remanesce espaço para a temerária discricionariedade pura: a tributação está, desde logo, vinculada a “telos” da justa precificação do carbono¹⁷ e da conformação do

¹⁵ Vide, sobre a impressionante história da regressividade, Kenneth Scheve e David Stasavage in *Taxing the Rich*. Princeton: Princeton University Press, 2016.

¹⁶ Vide, sob o prisma de arrecadação, Study on Environmental Fiscal Reform potential in 14 EU Member States, Main Report, Eunomia, 2015.

¹⁷ Vide, para ilustrar, o efeito de “carbon tax” no Canadá, na província de Colúmbia Britânica, in *Promoting Green and Inclusive Growth in Canada*. Isabell Koske (Coord.). Paris: OECD, 2016, p.30.

desenvolvimento duradouro, em termos sociais, ambientais e econômicos.

(b) O modelo “cinza” de tributação não realiza, antes da imposição da prestação pecuniária compulsória, qualquer avaliação sistêmica de riscos e impactos, eis que opera sem lastro nas evidências científicas. Não estima, com mínima segurança, efeitos multifacetados (não apenas econômicos) do tributo. Isto é, a inconsequência, em maior ou menor grau, caracteriza esse estilo de política tributária. Já o modelo sustentável reputa indispensável a checagem ampliada¹⁸ e preditiva de efeitos sistêmicos e o balanceamento apropriado de impactos, em qualquer criação de tributo, alteração de alíquota ou renúncia,^{19,20} à semelhança do requerido para a regulação em geral.

(c) O modelo “cinza” abdica, em nome da decantada eficiência, de intervenções voltadas para o desenvolvimento durável. De maneira míope, opta por arrecadar a todo transe e de imediato, às voltas com o desconto hiperbólico do futuro. Por sua vez, o modelo “verde”, sem abrir mão do mister arrecadatório, trata de estimular modalidades salutares de produção, consumo e pós-consumo e de incrementar o advento da descarbonização global. Dito de outro modo, em termos finalísticos, o modelo “verde” acolhe a determinação constitucional dos limites

¹⁸ Vide Nicholas Stern in “Ethics, equity and the economics of climate change paper 1: science and philosophy,” *Economics and Philosophy*, 30 (03). 2014, pp. 397-444.

¹⁹ Vide art. 14, da LRF, do Brasil, para devidas cautelas fiscais.

²⁰ Vide *Green Policies in The EU: A Review*. International Labour Organization, EC-IILS Joint Discussion Paper Series n. 14, notadamente sobre “energy and mineral oil taxes” (p.5), “taxes on emissions and air pollution” (p. 10), “tax deduction and other special provisions” (p. 11).

socioambientais, explícitos e implícitos, ao poder de tributar.

(d) O modelo “cinza” persegue a lógica extrativista e predatória (sujeita a influxos de coalizões táticas e de volúpias dos caçadores “especiais” de renda²¹), ao passo que o modelo “verde” salvaguarda prioridades constitucionais vinculantes (v.g., redução de emissões de gases tóxicos) e cumpre uma função sustentável de corrigir falhas de mercado (tais como externalidades negativas não internalizadas), além de ensejar as condições para o bem-estar multidimensional, cujos parâmetros transcendem medições precárias dos indicadores arcaicos de crescimento econômico.

(e) O modelo “cinza” é, no geral das vezes, o fruto bizarro do voluntarismo irracional e “ad hoc”, de acordo com a conjuntural necessidade de caixa do governo. Já o modelo sustentável realiza a intervenção sistêmica de Estado Constitucional (mais do que governativa), promotora da ecoeficiência²² e do combate franco à poluição que adoce e mata legiões. Ou seja, não dá de ombros para imensos malefícios socioambientais da tributação inconsequente. Ao mesmo tempo, não ignora a via de isenções e renúncias fiscais como incentivos poderosos às maneiras prudentes de produzir e consumir, desde que assumidos critérios explícitos, responsáveis e parcimoniosos: qualquer renúncia tem que se mostrar rigorosamente compatível com a

²¹ Vide, sobre o desafiador tema de “rent seeking,” Mancur Olson in *The Rise and Decline of Nations*. Yale University Press, 1982.

²²Vide, sobre a mandatária construção de edifícios com ecoeficiência (“nearly zer- energy buildings”), o documento europeu *The Energy Performance Building Directive*, ao determinar que novos edifícios públicos sejam “nearly zero energy” até 2018, enquanto os demais prédios novos têm o prazo de 2020.

sustentabilidade fiscal.²³ Mais: a tributação, no modelo “verde”, quando viável, deve ser compensada com desonerações inclusivas, numa “neutralidade” que a faça palatável como estratégia indutora.²⁴

(f) O modelo “cinza” colide frontalmente com o prescrito nos arts. 225 e 170, VI, da Constituição brasileira. A seu turno, o modelo “verde” reconhece a eficácia direta do princípio constitucional da sustentabilidade no âmbito das relações tributárias, certo como é que o tributo sempre produz efeitos socioambientais, diretos e indiretos. Em outras palavras, não existe tributo somente arrecadatório, uma vez que invariavelmente gera efeitos colaterais.

Em resumo, o modelo “fóssil” de tributação, indiferente ao dever constitucional de internalizar as externalidades negativas,²⁵ precisa, a pouco e pouco, sair de cena. Encontra-se em aberto conflito com o modelo do desenvolvimento limpo, assumido, em boa hora, no Acordo de Paris sobre Mudanças Climáticas.

De fato e de direito, o erro insanável do modelo “fóssil” consiste em tratar o tributo como mera espécie coadjuvante ou simplesmente auxiliar, abrindo espaço apenas marginal para IPTU verde, ICMS ecológico, CIDE ambiental²⁶, assim por diante. O certo é entender, sistemicamente, que todo tributo está convocado a

²³ Vide, no sistema brasileiro, o art. 14, da Lei Complementar 101/2000.

²⁴ Vide, sobre a “neutralização” da tributação do carbono (carbon tax), a mencionada experiência da Columbia Britânica, no Canadá.

²⁵ Vide, sobre o dever de internalizar custos ambientais, o Princípio 16 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente.

²⁶ No modelo brasileiro, tem sido, com razão, criticado o aparente desvio da CIDE das finalidades previstas no art. 177, parágrafo 4º, da CF.

desempenhar funções sustentáveis. Não lhe é permitido debilitar o conjunto das políticas públicas endereçadas ao desenvolvimento duradouro. Não é mero meio para a realização de fins. É política pública em diálogo com as demais. O elemento “extrafiscal” é outra face do “fiscal”, de sorte que se faz imprescindível precificar consequências, diretas e colaterais, da tributação. Logo, a avaliação de impactos, em matéria tributária, é imperativa.

Convém que a análise do ciclo de vida dos produtos²⁷ passe a integrar a motivação decisória do exercício lícito do poder de tributar, em que pesem complexos dilemas que possa acarretar. É que, no modelo “verde”, não se cogita de impostos, taxas ou contribuições que servem secundariamente, ou de modo fortuito, para promover energias renováveis ou a pigouviana redução de tóxicas intensidades carbônicas. É acanhado demais pensar nesses termos.

A dimensão socioambiental não é ancilar, coadjuvante ou secundária. Quer dizer, a tributação não pode ser simples instrumento indiferente ao desenvolvimento pretendido. Não há razão plausível para manter o “trade-off” mal equacionado entre a sustentabilidade e a eficiência arrecadatória. A eficiência tem que estar subordinada à eficácia do princípio da sustentabilidade e, desse modo, à obtenção de resultados socioambientalmente satisfatórios na formulação e na implementação de políticas tributárias.²⁸

²⁷ Vide, sobre a avaliação do ciclo de vida ou “Life Cycle Assesment,” como abordagem de emissões diretas e indiretas ao longo do ciclo de vida do produto, in GVces. Incentivos Positivos e Programas de Relato de Emissões de Gases de Efeito Estufa. Centro de Estudos em Sustentabilidade da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da FGV. São Paulo, 2015, pp. 55-56. ,

²⁸ Vide, sobre estratégias alternativas, Emissions Trading Worldwide. International Carbon Action Partnership (ICAP) Status Report, 2015.

Definitivamente, a política tributária sustentável não é apêndice, tampouco a tributação ambiental pode ser vista como espécie a mais.²⁹ Dito sem elipse, arrecadar e incentivar comportamentos de transição para a economia de baixo carbono são providências coordenadas, entrelaçadas e integráveis. A preponderância da disposição estritamente arrecadatória é abordagem contraproducente, antiquada e caduca. Numa palavra: “fóssil”.

Com efeito, no modo de pensar “cinza”, “green taxes”³⁰ ou “environmental taxes” emergem, na melhor das hipóteses, como linhas coadjuvantes, quase concessões. Como enfatizado, nada mais errôneo do que esse tratamento marginal, haja vista dramáticas carências de intervenções robustas, eficientes e eficazes, na proteção do ambiente como “bem de uso comum do povo” (Constituição do Brasil, art.225). Nesse sentido, o sistema brasileiro de tributação requer ousadia. Está longe dos países da OCDE.³¹ Não se trata - convém sublinhar - de pretender a imposição de tributos como punição de atos ilícitos de poluição, pois não se admite a tributação sancionatória. Nada obstante, o tributo sobre o vício econômico de poluir, quando não houver alternativa menos onerosa no plano da vedação regulatória, é estratégia útil.

Mais do que nunca, a tributação tem que ser escrutinada no tocante às intensidades do carbono que gera. Tudo recomenda providências, em bloco, endereçadas

²⁹ Vide Heleno Torres in "Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais". Direito tributário ambiental Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 100.

³⁰ Vide Handbook of Research on Environmental Taxation. Janet Milne e Mikael Skou Andersen (Eds.), Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2012.

³¹ Vide Environmental Performance Reviews: Brazil 2015, OECD.

à adaptação do sistema tributário às coordenadas da sustentabilidade, em reorientação funcional de ponta.

Todos os tributos, frontal ou obliquamente,³² têm que guardar sintonia fina com os objetivos do desenvolvimento sustentável, mais do que simples indução³³ de comportamentos. Hoje, não é difícil demonstrar, os custos sociais e ambientais da tributação sobrepõem, em larga medida, os “ganhos”, em flagrante desprezo à proporcionalidade, que veda excessos e omissões, assim como a eleição de premissas ilegítimas.

Nesse enfoque, o princípio da capacidade contributiva demanda reinterpretação sensata. Não pode servir de embaraço para, v.g., tributar mais veículos altamente tóxicos e inseguros. O emotivismo simplificador não se coaduna com a sistemática leitura da capacidade contributiva em consórcio com imperativos de saúde pública e cuidados ambientais.

De outra parte, a tributação indutora do uso de energias³⁴ limpas (v.g., com estímulo à energia solar distribuída³⁵ e à produção em microusinas) não pode ser negligenciada. Certamente, custos ambientais não internalizados representam disfunções severas na precificação do carbono, co-gerando improdutividades e

³² Vide José Marcos Domingues de Oliveira in *Direito tributário e meio ambiente*. 3a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 68, sobre adaptação de tributos à finalidade preservacionista.

³³ Vide, sobre a indução no plano tributário, embora o autor tenha recentemente adotado posições distintas, Luis Eduardo Schoueri in *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio: Forense, 2005.

³⁴ Vide o relatório *Tax Energy Use in the 41 Countries, OECD and Selected Partner Energies*, OECD, 2015.

³⁵ Vide, sobre a energia distribuída, a Resolução 482, da Aneel. Não por acaso, o número de microusinas de energia quase restou triplicado, no Brasil, em 2015.

atrasos no advento de inovadoras tecnologias, mormente em setores sensíveis como o das energias.³⁶

Na realidade, cumpre à tributação provocar deliberadamente externalidades positivas e exercer idôneas funções de aliada do desenvolvimento durável,³⁷ em sintonia com a descarbonização,³⁸ pois o sistema constitucional determina a guinada de pré-compreensões e insere a dimensão ecológica em todos os tributos, não apenas nos denominados tributos ambientais.³⁹

Em outros termos, acima de discussões moveções sobre o “duplo dividendo,”⁴⁰ não cabe deixar de conferir o tratamento diferenciado aos produtos e serviços, em razão de seus impactos ambientais e sociais (CF, arts. 170, VI e 225), independentemente de explicitação posterior e de lei complementar.⁴¹ É que o tributo, seja qual for, tem que se mostrar, de partida e ao longo do tempo, sustentável ou será, no mínimo, suspeito de antijuridicidade.

As políticas públicas – a tributária não é exceção – são instadas a guardar coerência com prioridades constitucionais vinculantes, entre as quais a de preservar, restaurar os processos ecológicos essenciais e controlar a

³⁶ Vide Convênio ICMS 16/2015, do Confaz, acerca da isenção sobre energia produzida por micro e minigeração distribuída.

³⁷ Vide, para o panorama evolutivo do conceito, José Eli da Veiga in Para entender o desenvolvimento sustentável. SP: Ed. 34, 2015.

³⁸ Vide Carbon Energy Taxation: Lessons from Europe. Mikael Andersen e Paul Ekins (Eds.) NY: Oxford University Press, 2009.

³⁹ Vide, sobre notas características dos tributos ambientais, José Casalta Nabais in “Da sustentabilidade do Estado fiscal”. José Casalta Nabais; Suzana Tavares da Silva (Coords.). Sustentabilidade fiscal em tempos de crise. Coimbra: Almedina, 2011, p. 47.

⁴⁰ Vide, sobre as múltiplas acepções do “duplo dividendo” de tributos ambientais, Lawrence Goulder in “Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader’s Guide,” International Tax and Public Finance, Vol.2, issue 2, 1995, pp. 157-183.

⁴¹ Vide, para ilustrar, PLC 73, de 2007 e, ainda, PL 4.611, de 2012.

produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida e o ambiente. Por suposto, não se trata de uma tarefa confinada à regulação no âmbito da intervenção administrativa indireta.

Decerto, instâncias regulatórias (com emprego de novos “standards”, termos de ajustamento, certificações, “default rules,”⁴²etc.), são fundamentais. Aliás, todo sistema administrativo, por sua vez, terá de ser reorientado sob o influxo do princípio da sustentabilidade.⁴³ Todavia, não é suficiente. No campo das políticas tributárias, terá de incidir o aludido princípio,⁴⁴em inédita convergência de propósitos,⁴⁵ na defesa da sociedade e do ambiente, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (CF, art.170,VI). Em face dessa inteligência preconizada, não se afigura defensável a continuidade impune de receitas e despesas públicas “cinzas”, alheias aos direito ao desenvolvimento multidimensional. Portanto, mais do que simples reforma cosmética de parcelas do sistema tributário ou mesmo de

⁴² Vide Cass Sunstein in *Choosing not to Choose*. NY: Oxford University Press, 2015.

⁴³ Vide, no âmbito das licitações, art. 3º, da Lei de Licitações. Vide, no acolhimento do princípio da sustentabilidade nas relações administrativas, para ilustrar, a Resolução 201/2015, do CNJ, de 2015 e Acórdão 329//2015,do TCU.

⁴⁴ Vide o documento “Aligning Policies for a Low-Carbon Economy, OECD, 2015.

⁴⁵ Para ilustrar essa integração, vide *Tributação Ambiental: Reflexos na Política Nacional de Resíduos Sólidos*. Denise Lucena (Coord.). Curitiba, Ed. CRV, 2014.

implantação de “carbon tax”⁴⁶, mister empreender autêntica remodelação⁴⁷ funcional da filosofia tributária.

Na presente quadra, tudo indica que as políticas públicas, sem exceção, são impelidas a cooperar no enfrentamento (eficiente e eficaz) dos fatores que conspiram contra a descarbonização, tais como a leniência plutocrática com a poluição, a cultura da baixa produtividade energética, a gestão indiferente à matriz de riscos e a ilusão otimista que minimiza males dos extremismos climáticos.

Em outros termos, a formulação e a implementação de políticas públicas, uma vez incorporada a sustentabilidade como princípio transversal,⁴⁸ não se coadunam com a quimera do crescimento econômico a qualquer custo, fórmula fatídica do encontro marcado com o colapso.⁴⁹

Precisamente por esse motivo de fundo, intervenções estatais, em conjunto, são chamadas a desencadear a transição incremental e acelerada para: (a) edificações de baixo consumo energético; (b) compensação das quedas inevitáveis de receita oriunda da economia

⁴⁶ Vide Bruce Stram in “A new strategic plan for a carbon tax,” *Energy policy*, Vol.73, 2014, pp. 519 -523.

⁴⁷ Mais do que simples acréscimo pontual, trata-se de autêntico redesenho e remodelação do sistema tributário. Vide, a propósito, Denise Lucena in “Tributação Ambiental: Por uma remodelação ecológica dos tributos,” *Nomos*, V. 32.2,jul./dez. 2012, p 108: “não há que se criar uma conceituação específica de tributo ambiental, considerando que já há um definição do gênero no art. 3º, do Código Tributário Nacional. Não se trata de uma espécie nova, mas sim de uma nova motivação. Os tributos com fins ambientais, em regra, também não terão exceção à aplicabilidade dos princípios constitucionais tributários”.

⁴⁸ Vide Klaus Bosselmann in *O Princípio da Sustentabilidade*. SP: RT, pp 82-94.

⁴⁹ Vide Jared Diamond in *Collapse*. NY: Penguin, 2005.

fóssil; (c) produtividade ligada à inovação tecnológica, à desmaterialização dos bens (economia digital) e à internacionalização dos mercados;⁵⁰ (d) obrigatoriedade de avaliação do ciclo de vida dos bens no processo de imposição tributária⁵¹; (e) franca inibição do uso ambientalmente irracional das propriedades públicas e privadas; (f) empreendimentos escrutinados mediante avaliação de riscos não apenas econômicos, mas socioambientais; (g) limpeza da matriz energética.⁵²

Em suma, a transição para a economia de baixo carbono é mandamento funcional a ser observado em todas as políticas públicas, notadamente a tributária. Sem dúvida, a interpretação tópico-sistemática da Carta torna impregnante e transversalmente operativo o princípio da sustentabilidade, que ostenta o condão de atuar como poderoso vetor de descarbonização dos modos de produção, consumo e pós-consumo.

⁵⁰ Vide, sobre novos desafios internacionais, BEPS - Base Erosion and Profit Shifting, The OCDE/G-20 Project. Vide, a despeito de algum exagero, sobre a crise do imposto de renda, Daniel Goldberg in *The Death of the Income Tax*. Oxford: Oxford University Press, 2013.

⁵¹ Vide, especialmente sobre IPI, ITR e CIDE, GVces. Incentivos Positivos e Programas de Relato de Emissões de Gases de Efeito Estufa. Centro de Estudos em Sustentabilidade da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da FGV. São Paulo, 2015.

⁵² Vide *Taxing Energy Use 2015*. OECD and Selected Partner Economies, 2015, denunciando o desalinhamento da tributação com as pautas ambientais em termos energéticos. A taxa efetiva média ponderada de tributos sobre energia, nos 41 países pesquisados, é de 14,8 euros por tonelada de CO₂, ao passo que o custo social do carbono, levando em conta as externalidades, é da ordem de 30 euros por tonelada de CO₂.

3. Conclusões

Eis as principais inferências alinhadas com a premissa de que o tributo deve cumprir função sustentável:

(a) O tributo sustentável merece ser visto como aquele que alcança a aprovação no teste de benefícios líquidos (ambientais, sociais e econômicos). É que para respeitar o sistema constitucional, indispensável a incorporação teleológica do princípio da sustentabilidade no plano das relações tributárias, de maneira alicerçada em evidências. Mais do que nunca, além da descarbonização, nos moldes do Acordo das Mudanças Climáticas (COP-21) e da Agenda 2030, da ONU, a sustentabilidade é uma função mandatória. Nesse sentido, o sistema de tributação precisa operar como ferramenta-chave para a internalização de externalidades negativas, a proteção eficaz dos bens socioambientais e a transição, em tempo útil, para o desenvolvimento durável, em sentido forte.

(b) A política tributária não pode ser funcionalmente sustentável apenas em casos pontuais, ou seja, residualmente. A avaliação de sustentabilidade dos impactos (preferencialmente “ex ante”) tem que prospectar efeitos diretos e indiretos da prestação pecuniária compulsória. Quer dizer, toda tributação tem que ser redirecionada para o desenvolvimento durável, sob pena de antijuridicidade.

(b) São promissoras as possibilidades entreabertas para uma tributação aprovada à luz de proporcionalidade intertemporal.

(c) O Estado Constitucional existe para promover o desenvolvimento limpo, não como fim em si mesmo, tampouco para o crescimento econômico cego. Existe para corrigir falhas de mercado e de governo, às voltas com miopias valorativas do patrimonialismo enviesado pelo curto prazo, com lamentáveis opções que privilegiam a formação de externalidades negativas.

(d) A tributação funcionalmente sustentável tem que resultar da opção motivada pelo modelo de desenvolvimento inclusivo e responsável, não do anelo desenfreado de arrecadação a qualquer custo, com incalculáveis prejuízos à saúde pública, ao ambiente e à qualidade de vida das gerações presentes e futuras.

(e) O que se preconiza, em última instância, é que o custo social, econômico e ambiental de tributar não pode continuar maior do que os benefícios trazidos pelo arrecadado. Dito de outra maneira, o poder de tributar tem de estar submetido à teleologia da Carta, na senda de proporcionar efeitos líquidos positivos, de sorte a induzir modos de produção, consumo e pós-consumo apropriados ao desenvolvimento sustentável.

A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E O ESTÍMULO À ENERGIA SOLAR

Paulo Caliendo

Fernando B. Massignan

Larissa Laks

INTRODUÇÃO

O presente artigo pretende verificar a utilização da extrafiscalidade como instrumento capaz de promover atitudes úteis ao desenvolvimento e bem-estar social, em especial no âmbito da sustentabilidade ligado à geração e à distribuição da energia elétrica por meio de fontes renováveis.

Para cumprir com este objetivo, primeiramente buscar-se-á evidenciar as normas constitucionais que fundamentam a sustentabilidade e que orientam o sistema constitucional tributário, no sentido de utilizar a extrafiscalidade como vetor que transcende a finalidade meramente arrecadatória. Os tributos extrafiscais visam o estímulo e orientação de comportamentos.

Será evidenciado que as energias renováveis, em especial a energia solar, tem sido reconhecida internacionalmente por meio de tratados como fundamental para o desenvolvimento sustentável, em especial pela sua renovabilidade. Estes acordos internacionais buscam promover a desejada sustentabilidade energética, abordando, por fim, o caso da microgeração e minigeração distribuída de energia solar em cotejo às premissas e metas energéticas traçadas pelos seguidos convênios firmados pela República Federativa do Brasil.

Nesse contexto, será demonstrado que a tributação extrafiscal se constitui como direito subjetivo do contribuinte quando busca permitir a internalização dos custos das atividades potencialmente poluentes e tornar mais atrativas economicamente as atividades que sejam ambientalmente desejáveis, de forma a efetivar de maneira concreta e imediata as finalidades estatais nos diferentes setores da sociedade. Com esse objetivo, será realizada uma análise crítica em relação à eficiência dos mecanismos até então adotados no Brasil, com especial atenção ao caso do ICMS, bem como as omissões do legislador em relação ao PIS e à COFINS.

1. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: OS DEVERES DO ESTADO DE PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL POR MEIO DE MATRIZ ENERGÉTICA LIMPA

Hodiernamente, o estudo da eficácia dos direitos fundamentais em suas diversas gerações firmou-se como o campo de maior urgência nas agendas de pesquisa. Está consolidado pela doutrina, em relação ao nosso Sistema Constitucional, o entendimento de que este não adotou um catálogo rígido que permitisse a mera análise lógica dedutiva, mas instaurou um catálogo “*aberto e flexível, receptivo a novos conteúdos e desenvolvimentos, integrado ao restante da ordem constitucional, além de sujeito aos influxos do mundo circundante*”¹.

Sob essa premissa, destaca-se a crescente busca de evidenciação constitucional dos valores que tenham a finalidade de promover, a longo prazo, o desenvolvimento

¹ Nesse sentido refere-se a obra de SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais. Uma teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 12ª Edição, 2015. Pg. 73.

propício ao bem-estar pluridimensional (social, econômico, ético, ambiental e jurídico-político), que compõe o atual conceito de Sustentabilidade².

Com essa finalidade, sustenta-se que a Constituição Federal de 1988 instituiu a sustentabilidade ambiental como valor explícito, orientador da Ordem Econômica e Social. O art. 170 da CF/88 expressamente determina a defesa do meio ambiente como princípio basilar ao determinar que: “*art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*”.

O art. 225 da CF/88, por sua vez, determina a proteção do meio ambiente como autêntico direito fundamental ao prever que: “*art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações*”. A Carta Constitucional de 1988 inova em relação à Constituição de 1967, que não fazia menção direta à proteção ambiental como tarefa do Estado³.

A proteção do meio ambiente aparece reforçada em diversos outros dispositivos constitucionais, tais como nos artigos que tratam da competência da União (art. 21, inc. XIX e XX e 22 IV, XII e XXVI), na competência material comum (art. 23, inc. III, VI, VII, IX e XI) e nas

² FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade – Direito ao Futuro*. 2ª Edição. Ed. Forum: Belo Horizonte. 2012. Pg.15

³ KRELL, Andreas. Comentário ao art. 225. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar; SARLET, Ingo STRECK, Lênio. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 2078.

competências legislativas concorrentes (art. 24, inc. VI, VII e VIII), bem como em outros dispositivos específicos. Estes por sua vez estão relacionados à proteção da sustentabilidade em geral, assim exemplificativamente encontramos o dispositivo que trata do planejamento e desenvolvimento equilibrado (art. 3º, II, 174, parágrafo único), da atribuição ao sistema financeiro em de promover o desenvolvimento que serve aos interesses da coletividade (art. 192), desenvolvimento científico e tecnológico, com o dever de observar os limites ecológicos, (art. 218), entre outros tantos.⁴

A defesa do meio ambiente impõe a proteção constitucional de um bem imaterial, de propriedade comum de todos. Trata-se de um legítimo bem público a ser protegido por toda a coletividade. A legislação infraconstitucional consagrou esta proteção em diversas leis federais, tais como o Código Florestal, a Lei sobre a Política Nacional de Meio Ambiente, entre outros. O art. 99 inc. I do CC determina que são bens públicos: “*I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;*”. Observa-se, portanto, que os dispositivos constitucionais e legais referidos demonstram que a corresponsabilidade de todos na proteção de um patrimônio comum exige uma postura cooperativa. Nesse contexto, o dever de solidariedade se impõe, definindo o objetivo de proteção de benefícios e responsabilidades compartilhadas.

A sustentabilidade ambiental obedece aos princípios da prevenção e precaução, os quais orientam inclusive o Sistema Tributário, a partir de preceitos éticos⁵ e jurídicos que são decorrentes da sociedade de risco, quais sejam:

⁴ FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade – Direito ao Futuro*. 2ª Edição. Ed. Forum: Belo Horizonte. 2012. Pg. 111.

⁵ Sobre o tema veja-se WEBER, Thadeu, *Ética E Filosofia Do Direito*. Porto Alegre: Vozes. 2013.

transparência, responsabilidade, precaução, prevenção, solidariedade social e solidariedade do grupo⁶.

Nesse sentido, conforme será abordado alhures, a promoção de medidas indutoras de comportamentos que valorizem os vínculos de solidariedade constitui-se como dever que não pode ser olvidado pelo poder público, sob pena de incidir em omissão odiosa. A atuação governamental na economia para realização de direitos constitucionalmente consagrados é medida que se faz necessária, conforme as formulações de *Stephen Holmes* e *Cass Sustain*, ao sustentarem que alguns direitos constitucionais dependem de ações positivas do Estado para sua existência e, que, portanto, o governo tem o dever constitucional de atuar⁷.

Ainda segundo *Cass Sustain*, a intervenção do Estado na economia deve almejar uma espécie de regulação analítica, que leve em conta custos e benefícios⁸, sendo, no presente estudo, segundo tais conceitos, conferida especial atenção para as fórmulas interventivas que visem fomentar

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e Teoria Geral do Direito Tributário Ambiental. In: *Direito Tributário Ambiental*. Org. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 33.

⁷ HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. *The cost of Rights: Why Liberty depend on Taxes*, W,W Norrron Company, USA, 2000, p.52. “Some constitutional rights depend for their existence on positive acts by the state, and the government is therefore under a constitutional duty to perform, not to forbear, under the constitutional as it stands”.

⁸ Nesse contexto, refere SUSTEIN p.166, que: “El análisis de costes y beneficios no es um algoritmo; no debería constenir al gobierno em uma camisa de fuerza aritmética (em mi experiência no lo hizo). Pero es una herramienta indispensable para ayudar a los reguladores a tomar decisiones razonables. Igual que los nudges. “SUSTEIN, Cass. (más) Simple, El Fut pueden beneficiar a la gente normal, tambien pueden ayudar al gobierno. Como mínimo, el análisis de costes y beneficios es una forma importante de *nudge* para los reguladores. SUSTEIN, Cass. (más) Simple, El Futuro del Gobierno, Traducción de Guillermo frutos y Javier Frutos, Madrid, Marcial Pons, 2014, p.27.

o desenvolvimento energético de forma limpa e sustentável⁹.

*Denise Lucena*¹⁰ destaca que o desregulado crescimento econômico que foi promovido em âmbito mundial nos últimos anos, de um sistema que buscou o crescimento a qualquer custo e colocou em risco todo o Planeta. O entendimento mais viável na atualidade demandaria a necessidade de se iniciar ou de se estabelecer uma tributação verde¹¹. Contudo, considerando-se a elevada carga tributária suportada por muitos países, a exemplo de Brasil e Portugal, a constatação evidente é de que não seriam possíveis aumentos de tributação que visem ao financiamento de atividades ambientalmente desejáveis, demandando, assim, a adoção de mecanismos relacionados aos benefícios fiscais e incentivos fiscais em matéria ambiental.

Sob essa perspectiva, a autora destaca os problemas de poluição gerados por matrizes energéticas derivadas do petróleo, ou os riscos potenciais da energia nuclear, ressaltando a importância da produção de fontes alternativas de energia ou energias limpas, pois além de enquadrar-se no contexto do necessário desenvolvimento sustentável, atento aos direitos humanos das presentes e futuras gerações, representa também um novo e promissor nicho de negócios.¹²

⁹ SUSTEIN, Cass. (*más*) *Simple, El Futuro del Gobierno*, Traducción de Guillermo Frutos y Javier Frutos, p. 27, Madrid, Marcial Pons, 2014.

¹⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 95-208.

¹¹ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade Financeira em Prol da Sustentabilidade Ambiental*, p. 95/208, *i-n*. Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro, Coimbra, Almedina, 2012.

¹² CAVALCANTE, *ibid*, p.101/102.

A assunção deste dever de promoção sustentado pela doutrina é corroborado pela análise dos diversos tratados e convênios que nossa República Federativa tem sistematicamente firmado em âmbito internacional. Refere-se nesse sentido que já em 1992 o Brasil foi protagonista do evento “Rio + 20”¹³, no qual fixou-se a chamada “Agenda 21” como orientação do sistema para aplicabilidade plena e imediata do Princípio da Precaução com o objetivo de evitar degradação ambiental.¹⁴ Em junho de 2012, o evento foi novamente realizado, reafirmando o desenvolvimento sustentável como valor orientador de todas as nações¹⁵. Tal movimento assume caráter mundial, citando-se a recorrente promoção das Conferências em Kyoto (1997); Conferência de Haia (2000); Conferência em Bonn (2001); Conferência de Copenhague (2009); Conferência em Cancun (2010) sob as quais fixaram-se respectivas agendas e protocolos.

Em específico, em relação à Energia Elétrica, no evento Rio + 20 firmou-se Declaração das Nações Unidas que fixou acerca do tema firme posicionamento no sentido de reconhecer a importância da matriz energética como fundamental à erradicação da pobreza, melhoramento da saúde e da superação das necessidades básicas do ser humano.

¹³ Evento organizado pelas Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável.

¹⁴ Nos termos da Declaração das Nações Unidas no Rio + 20: “*De modo a proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deve ser amplamente observado pelo Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, a ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental*”.

¹⁵ Conforme documento final disponível em http://www.rio20.gov.br/documentos/documentos-da-conferencia/o-futuro-que-queremos/at_download/the-future-we-want.pdf Acesso em 24.05.2015.

*Aloísio Neto e Elizabeth Mayer*¹⁶ sustentam essa mesma tese ao referir que os países desenvolvidos dependem de energia para não entrarem em colapso; já os países em desenvolvimento necessitam de energia para crescerem como nação e melhorarem a qualidade de vida de seus habitantes. Caso não ocorra um aumento da produção de energia, haverá um déficit da mesma em relação ao contingente populacional, que afetará o crescimento de diversas nações e colocará em risco a qualidade de vida de seus habitantes.

Em 2010, o Parlamento Europeu e a Comissão Europeia aderiram a este compromisso, na ocasião em que discutiu-se a reformulação da Diretiva 2009/28/CE, a qual originou a Diretiva 31¹⁷ que estipulou a promoção da utilização de energia proveniente de fontes renováveis. A referida Diretiva traçou, em seu artigo 9º, o objetivo de desempenho energético dos edifícios, em função do qual os Estados Membros comprometeram-se a até em 31 de Dezembro de 2020, implementar regras no sentido de que todos os edifícios novos sejam construções com necessidades quase nulas de energia, e que após, 31 de Dezembro de 2018, os edifícios novos ocupados e detidos por autoridades públicas, também apresentem as mesmas características de necessidades quase nulas de energia.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico- OCDE, igualmente tem enfatizado a importância de estudos e análises sobre a promoção de fontes renováveis de energia, especialmente mediante

¹⁶ NETO, Aloísio Pereira, MAYER, Elizabeth. Aspectos da Tributação da Energia Eólica no Brasil, In: Paulo Adyr Dias do Amaral e Luiz Gustavo Devate. *Extrajurisdicção Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, Belo Horizonte, 2014, p. 165/ 180.

¹⁷ UNIÃO EUROPÉIA. Parlamento Europeu de Conselho. Diretiva 31/2010 disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:153:0013:0035:Es:PDF> Acesso em 24.05.2015.

relatórios sobre a sua difusão entre seus países membros. Destaca-se o “*International Energy Agency do World Energy Outlook*”¹⁸, que enfatiza o incremento de tecnologias relacionadas à energias renováveis, em especial as de fontes solar, por meio de captação fotovoltaica. As rápidas reduções de custos e o apoio contínuo às energias renováveis tornaram realidade a sua utilização como fonte concreta de abastecimento de eletricidade nos países membros da OCDE.

Segundo este estudo, o principal crescimento mundial tem ocorrido especialmente na China, Índia, América Latina e África. As tecnologias solares representam 18% do crescimento na geração de energia com base em energias renováveis, atrás da energia eólica (34%) e hidroelétrica (30%). A energia solar fotovoltaica representa 37% da procura no pico do verão na União Europeia e no Japão enquanto que no Brasil a utilização da Energia Solar fotovoltaica representa pouco mais de 0,1%¹⁹ do total de energia gerada.

Em que pese a pouca representatividade atual, a interpretação sistemática do texto constitucional impõe a conclusão de que existe uma obrigação de acolher o caráter preferencial das energias renováveis.²⁰ Esta orientação se

¹⁸ INTERNATIONAL ENERGY AGENCY. *World Energy Outlook 2014*. Disponível em <<http://www.iea.org/publications/freepublications/publication/WorldEnergyOutlook2014ExecutiveSummaryPortugueseversion.pdf>> Acesso em 14.06.2015.

¹⁹ BRASIL - Ministério de Minas e Energia. **Boletim de Monitoramento do Sistema Elétrico Brasileiro. Janeiro de 2015**. Disponível em <http://www.mme.gov.br/documents/10584/1256627/--+Boletim+de+Monitoramento+do+Sistema+El%C3%A9trico+-+Janeiro-2015_/b6795ba5-2d05-4a27-aafe-cd671b963761> Acesso em 12.07.2015.

²⁰ FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade – Direito ao Futuro*. pag. 40.

extraí em interpretação tópico-sistemática de nossa Constituição Federal conjuntamente com os tratados firmados pelo Brasil em âmbito internacional. Ademais, uma vez firmados tratados que reconhecem como prioridade a promoção de uma matriz energética limpa, é dever do Estado Brasileiro promover sua concretização de forma plena uma vez que estas normas gozam de status Constitucional e, por estarem ligadas aos Direitos Fundamentais, de eficácia imediata²¹.

2. A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E AS ENERGIAS RENOVÁVEIS ENQUANTO FORMAS DE CONCRETIZAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Diante do dever estabelecido no artigo 225 da Constituição Federal em conjunto com as demais normas e tratados acima referidos, *Ingo W. Sarlet e Tiago Fensterseifer*²² assinalam a exigência Constitucional “do Estado promover uma política fiscal capaz de moldar e ajustar o comportamento dos agentes econômicos no sentido de adotarem práticas ‘amigas’ do ambiente por meio de incentivos fiscais e tributos que tenham finalidade extrafiscal com o propósito de incentivar a proteção ecológica”.

²¹ A respeito da “hierarquia dos Tratados” em relação à Constituição Federal para serem considerados Direitos Fundamentais no sistema pátrio indica-se a precisa posição de *Ingo W. Sarlet* no sentido que *os direitos materialmente fundamentais oriundos das regras internacionais – embora não tenham sido formalmente consagrados no texto da Constituição – se aglutinam à Constituição material e, por esta razão, acabam tendo status equivalente*. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. 12ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015. Pag. 125.

²² SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito Ambiental In Introdução, Fundamentos e Teoria Geral*. São Paulo: Saraiva, 2014. pg.396.

Por este motivo, o Direito Tributário se constitui como “*um dos mecanismos mais eficazes de efetivação da legislação ambiental*”²³.

É possível observar a atuação estatal no setor elétrico brasileiro nas últimas duas décadas direcionada a realizar uma série de reestruturações com a finalidade de aumentar a eficiência nas atividades de distribuição e transmissão de energia, baseadas na regulação do mercado²⁴ e no incentivo à competição, ideais concretizados por meio da promulgação da Lei 10.848/04 que regulamentou o setor elétrico.

O setor elétrico tem como segmentação os setores de geração; transmissão; distribuição e comercialização, todos regulamentados pela ANEEL.²⁵ A geração refere-se a atividade aberta à competição mediante concessão e autorização. A transmissão refere-se às redes de transmissão que se constituem em vias de uso aberto, utilizadas por qualquer agente mediante devida remuneração ao proprietário, tendo o agente transmissor a função de garantir o livre acesso às suas redes de transmissão. De forma semelhante, as distribuidoras devem conceder o direito de acesso e uso a todos agentes de mercado. Todo consumidor localizado na zona geográfica tem o direito de conectar-se à rede disponibilizada sendo

²³ SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago, op.cit pg.397.

²⁴ MARTINS, Ereneide; SENJU, Eliana Kyomi Adati. A reestruturação do setor elétrico brasileiro nos anos 90 e as implicações sobre o segmento da Distribuição. In: *Revista de Economia da UEG*. Vol. 3, n 2, 2007. Disponível em

<<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/view/43>>
Acesso em 14.06.2015.

²⁵ KRONEMBAUER, Clovis Antonio; SOUZA Marco Antonio; OTT Ernani; COLLET, Cesar José. Evidenciação e Análise da Carga Tributária: Um Estudo em Empresas Brasileiras do Setor de Energia Elétrica. In: *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*. FEA-RP/USP. V.3, n.7, p 4-24, set-dez 2009.

que o comercializador é responsável pela compra, importação, exportação e venda de energia. Nessa esfera, os consumidores de maior demanda, chamados “consumidores livres” podem escolher de quem comprar energia, estabelecendo-se, nesse âmbito, concorrência entre as comercializadoras.

No entanto, em que pese a busca de eficiência sob a perspectiva da agência de regulação, a carga tributária consolidada sobre o setor de energia elétrica representa 36,30% do faturamento das empresas²⁶ concentrando-se a maior parte da incidência no âmbito da distribuição.

Refere-se que, além dos tributos, incidem sobre a atividade econômica encargos trabalhistas na proporção aproximada de 1,56%, e Encargos Setoriais²⁷ que podem chegar a representar custo direto na proporção total de 8,78%, os quais somados aos tributos totalizam 45,08%²⁸ de custos diretos. Os diversos encargos referidos foram instituídos com a finalidade de utilizar sua arrecadação para

²⁶ BENTO, Sergio. *Price Waterhouse Coopers – Energy Day. 1º Seminário sobre Aspectos da Energia Elétrica. Setor Elétrico Brasileiro – Carga Consolidada de Tributos e Encargos Sociais*. 2011. Disponível em www.pwc.com/br Acesso em 11.05.2015.

²⁷ Os Encargos Setoriais que incidem sobre a atividade são os seguintes: Conta de Desenvolvimento Energético (Lei 10.438/02) ; Reserva Global de Reversão (RGR –Decreto 41.019/57) ; Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA (Lei n. 10.438, de 26 de abril de 2002); Compensação Financeira pela Utilização de Recursos Hídricos (CFURH – Lei 7.990/89) ; P&D (Pesquisa e Desenvolvimento) e Eficiência Energética ; Encargo de Serviços do Sistema (ESS - Lei nº. 9.991,) ; Encargo de Energia de Reserva (EER - Decreto nº 6.353, de 16 de janeiro de 2008)) e o Encargo Operador Nacional do Sistema (ONS pelo Decreto nº 5.081, de 14 de maio de 2004) .

²⁸ BENTO, Sergio. *Price Waterhouse Coopers – Energy Day. 1º Seminário sobre Aspectos da Energia Elétrica. Setor Elétrico Brasileiro – Carga Consolidada de Tributos e Encargos Sociais*. 2011. Disponível em www.pwc.com/br Acesso em 11.05.2015.

incentivar a produção de energia renovável que não se restrinja a produção a partir de hidrelétricas, pois embora essa seja considerada como uma fonte de energia limpa e renovável e o Brasil se destaque pela produção energética sob essa matriz, não se pode deixar de mencionar os elevados impactos ambientais ocasionados pela implantação de novas usinas hidrelétricas.²⁹

Diante deste contexto, atualmente, tem-se buscado incentivar a captação e distribuição de energia proveniente de fontes eólica e solar cuja promoção restou concretizada pelo advento da Lei 10.438 de 2002 que instituiu o PROINFA–Programa Nacional de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia, a partir do qual, através de incentivos do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), caracterizou-se um novo marco na promoção de mudanças no sentido da diversificação da matriz energética nacional, com foco na sustentabilidade e renovabilidade.

A partir de então outras medidas têm sido implementadas, destacando-se que a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) publicou no Diário Oficial em 16 de abril de 2015 o primeiro Leilão de Energia de Reserva (LER) baseado apenas em fontes de energia solar, cujo fornecimento iniciará em 2017, com contratação para 20 anos.

Além disso, por meio do Projeto de Lei do Senado nº 167/2013³⁰, já aprovado na Comissão de

²⁹ SIQUEIRA, Mariana; XAVIER Yanko Marcus de Alencar e GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar. O Acesso à Energia Elétrica e Sua Sustentabilidade: o papel das energias renováveis, In: XAVIER Yanko Marcus de Alencar e GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar. *O Direito das Energias Renováveis*, Disponível em: http://www.kas.de/wf/doc/kas_21918-1522-5-30.pdf?110216195629. Acesso em 03/06/2015, p.80.

³⁰ Conforme relatório de Tramitação do PL nº 167/2013. Disponível em:

Infraestrutura, a União está buscando desonerar a incidência das contribuições do PIS e da COFINS, bem como a incidência do IPI em relação a painéis fotovoltaicos produzidos no Brasil ou Importados – quando a tecnologia estrangeira ainda não tiver similar na indústria nacional, sendo que a justificativa do Projeto se coaduna com a propedêutica proposta neste artigo.

Outra iniciativa importante em termos de benefícios fiscais às empresas que tenham como atividade a geração de energia elétrica de fonte eólica e solar é o Projeto de Lei nº 311/2009³¹, que pretende instituir o chamado “Regime Especial de Tributação para Energia Elétrica (REINFA)”, fixando medidas de estímulo à produção e consumo de energia limpa.³²

O projeto de Lei nº 311/2009, ainda pendente de aprovação, representará uma iniciativa louvável para a produção energética a partir de fontes eólica e solar, pois pretende desonerar o desenvolvimento e produção de equipamentos que sirvam à geração deste tipo de energia instituindo isenções de determinadas contribuições (PIS/Pasep e COFINS) incidentes sobre a receita bruta dessas empresas.

http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=112612. Acesso em 08/07/2015.

³¹ O projeto de lei foi aprovado pela Comissão de Serviços de Infraestrutura do Senado Federal, ainda em 2009, mas depois disso seguiu tramitando no Senado, passando pela Comissão de Assuntos Econômicos, tendo sido arquivado temporariamente e atualmente desarquivado, em 25/03/2015), estando portanto, ainda em tramitação no Senado Federal. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=127567&tp=1>> acesso em 14.06.2015.

³² Conforme relatório de Tramitação do PL 311/2009, disponível em: <http://legis.senado.leg.br/mateweb/servlet/PDFMateServlet?m=92056&s=http://www.senado.leg.br/atividade/materia/MateFO.xsl&o=ASC&o2=A&a=0>. Acesso em 12/06/2015.

No entanto, em que pese a previsão de leilão de energia elétrica em nosso sistema e a potencial isenção dos referidos tributos em âmbito federal, a incidência tributária sobre o setor elétrico posiciona o Brasil entre os países com maior custo tributário sobre o setor³³, sendo que, em relação à microgeração distribuída, adicionalmente, verifica-se uma situação de verdadeira tributação iníqua de ICMS, como também das contribuições do PIS e da COFINS conforme se passa a esclarecer nos tópicos a seguir.

3. HIPÓTESES DE COMPENSAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES SOBRE A GERAÇÃO DISTRIBUÍDA DE ENERGIA SOLAR

A energia elétrica é considerada um bem e não uma prestação de serviço, nos termos previstos no art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

O texto constitucional prevê a imunidade de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS nas operações interestaduais destinadas à comercialização ou industrialização, segundo o disposto no art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal. Esta não-incidência está igualmente prevista no art. 3º da LC n. 87/96, que dispõe que o ICMS não incide sobre a entrada de energia elétrica nas operações interestaduais, quando a energia for destinada à comercialização ou industrialização.

A hipótese de incidência do ICMS tampouco se caracteriza nas situações de produção de energia eólica ou

³³ Neste sentido refere-se a pesquisa realizada pela Price Waterhouse Coopers – Energy Day. 1º Seminário sobre Aspectos da Energia Elétrica. Setor Elétrico Brasileiro – Carga Consolidada de Tributos e Encargos Sociais. 2011. Disponível em www.pwc.com/br Acesso em 11.05.2015.

solar para autoconsumo³⁴ sendo que, conforme evidenciado até aqui, a geração de energia por meio de fontes renováveis está no centro das atenções, máxime a busca por geração eólica e solar, sendo que, em relação à última, há expressa manifestação na Agenda 21, relativamente à busca de estímulo no sentido de que a geração seja realizada pelos próprios consumidores.

Regulamentando o assunto em âmbito nacional, a ANEEL³⁵ promulgou a resolução Normativa nº 482, destacando a busca de implementação de microgeração distribuída e minigeração distribuída. Essa normativa considera a microgeração distribuída como aquela em que exista uma central geradora de pequeno porte inferior ou igual a 100 kW) e minigeração distribuída como uma central geradora de energia elétrica, com potência instalada superior a 100 kW e menor ou igual a 1 MW e que utilizem fontes renováveis (hidráulica, solar, eólica ou biomassa), como é o caso de painéis solares.

Uma vez instalados, os painéis e possibilitada a microgeração ou minigeração, por meio da referida norma, a ANEEL permitiu a realização de sistema de compensação de energia elétrica sob o seguinte conceito:

³⁴ Nesse sentido cita-se: “Não há porém, hipótese de incidência quando a energia elétrica produzida é destinada ao autoconsumo. Sobre ela não incide ICMS já que, nesta condição, a energia se torna um ativo fixo produzida pelo próprio autoprodutor, um produtor independente ou mesmo uma concessionária. Não havendo hipótese de incidência, não há que se falar em imposto. NETO, Aloísio Pereira, MAYER, Elizabeth. Aspectos da Tributação da Energia Eólica no Brasil, Inn: Paulo Adyr Dias do Amaral e Luiz Gustavo Devate. *Extrajfiscalidade Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, Orgs, Belo Horizonte, 2014, p. 165/ 180.

³⁵ AGENCIA NACIONAL DE ENERGIA ELETRICA. Resolução Normativa nº 482, de 17 de abril de 2012. Disponível em <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/bren2012482.pdf>> Acesso em 14.06.2015.

sistema no qual a energia ativa injetada por unidade consumidora com microgeração distribuída ou minigeração distribuída é cedida, por meio de empréstimo gratuito, à distribuidora local e posteriormente compensada com o consumo de energia elétrica ativa dessa mesma unidade consumidora ou de outra unidade consumidora de mesma titularidade da unidade consumidora onde os créditos foram gerados, desde que possua o mesmo Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou Cadastro de Pessoa Jurídica (CNPJ) junto ao Ministério da Fazenda³⁶

O regime de compensação de energia elétrica fundamenta-se em um sistema de medição líquida, o qual permite ao microgerador ou minigerador a compensação entre a energia consumida e a energia gerada. Nesse caso, o faturamento da unidade geradora conectada à rede resultará da diferença entre estas duas grandezas.

Portanto, esse sistema permite que a energia excedente gerada pelo micro ou minigerador seja injetada na rede distribuidora, que armazenará essa energia excedente até o momento em que a unidade consumidora geradora ou outra indicada pelo micro ou minigerador necessite de energia, funcionando como uma espécie de bateria carregada de créditos de energia. Na prática, nos ciclos de faturamento em que o micro ou minigerador gere mais energia do que o seu consumo, este receberá créditos de energia, a serem debitados nas próximas faturas em que o consumo seja maior do que a energia gerada.

Nesse contexto, energia injetada pelo consumidor é cedida, à título gratuito à distribuidora sendo que este terá, em contrapartida à energia cedida, um crédito perante a

³⁶ Conforme art. 2º, III da Resolução 482/2012. Disponível em <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/bren2012482.pdf>> Acesso em 14.06.2015

mesma para consumir durante o prazo de 36 meses em qualquer unidade que seja titular perante a mesma distribuidora. Caso o excedente não seja compensado no prazo, esse será canalizado para a redução das tarifas, conforme Resolução 482/2012 da ANEEL.

No âmbito do ICMS, o CONFAZ firmou o Convênio 06/2013, no qual restou previsto que a Base de Cálculo do ICMS, para estes casos, será composto do valor consumido antes de ser realizada a compensação, ou seja, caso determinado consumidor tenha consumido 200KW da rede e redistribuído 100KW de volta à rede, o ICMS a ser cobrado será calculado sobre o preço de 200KW.

Segundo este Convênio, portanto, a empresa distribuidora deverá emitir a Conta de Energia Elétrica, relativamente à saída de energia elétrica com destino ao consumidor, na condição de microgerador ou de minigerador, participante do Sistema de Compensação de Energia Elétrica, sobre o valor integral da operação, antes de qualquer compensação, correspondente à quantidade total de energia elétrica entregue ao destinatário, nele incluídos: a) os valores e encargos inerentes à disponibilização da energia elétrica ao destinatário e b) o valor do ICMS próprio incidente sobre a operação, quando devido;

O Convênio 06/2013 foi revogado pelo Ajuste SINIEF 2, de 22 de abril de 2015, o qual manteve a norma acima descrita, acrescentando a regra de exclusão para os Estados autorizados a concederem isenções, nos seguintes termos:

Cláusula terceira Na hipótese de a unidade federada não conceder isenção do imposto incidente nas operações de que trata este ajuste, a empresa distribuidora deverá emitir, para cada ciclo de faturamento, Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, relativamente à saída de energia elétrica com destino à unidade consumidora, na

condição de microgerador ou de minigerador, participante do Sistema de Compensação de Energia Elétrica, com as seguintes informações, agrupadas por posto tarifário:

I - o valor integral da operação, antes de qualquer compensação, correspondente à quantidade total de energia elétrica entregue ao destinatário, nele incluídos:

- a) os valores e encargos inerentes à disponibilização da energia elétrica ao destinatário, cobrados em razão da conexão e do uso da rede de distribuição ou a qualquer outro título, ainda que devidos a terceiros;
- b) o valor do ICMS próprio incidente sobre a operação, quando devido;

O Convênio ICMS 16, de 22 de abril de 2015, autorizou os Estados de São Paulo, Goiás, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Alagoas e Acre³⁷, aprova a adesão dos Estados do ao Convênio 16/15 Minas Gerais a concederem reduções na medida da compensação, da seguinte forma:

Cláusula primeira Ficam os Estados de Goiás, Pernambuco e São Paulo autorizados a conceder isenção do ICMS incidente sobre a energia elétrica fornecida pela distribuidora à unidade

³⁷ Atualmente 21 Estados já aderiram ao Convênio CONFAZ 16/2016, sendo eles: Acre, Alagoas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins, Distrito Federal e Pará. Em específico, os Estados do Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Alagoas e Acre aderiram ao convênio por meio da Resolução da 254ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz publicada em 22 de dezembro de 2015 disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=314100>> Acesso em 10.11.2016.

consumidora, na quantidade correspondente à soma da energia elétrica injetada na rede de distribuição pela mesma unidade consumidora com os créditos de energia ativa originados na própria unidade consumidora no mesmo mês, em meses anteriores ou em outra unidade consumidora do mesmo titular, nos termos do Sistema de Compensação de Energia Elétrica, estabelecido pela Resolução Normativa nº 482, de 17 de abril de 2012.

O Convênio ICMS 52/15, de 30 de junho de 2015, ampliou esta autorização para os Estados do Ceará e do Tocantins, permitindo-lhes a concessão de isenção nas operações internas relativas à circulação de energia elétrica, sujeitas a faturamento sob o Sistema de Compensação de Energia Elétrica.

Estes Convênios pecam por diversos motivos. O primeiro é que a compensação deveria ser considerada um direito subjetivo, em face do incentivo extrafiscal ao uso de fontes renováveis, e não um mero benefício fiscal. O texto cria a autorização para a criação de isenções fiscais, pelos Estados destinatários da norma, sendo que pela sistemática das isenções estas podem ser revogadas a qualquer tempo, retrocedendo ao regime anterior que não permite a compensação. Em segundo lugar, este direito deveria ser estendido aos contribuintes de todos os Estados e não somente de alguns.

Ademais, o benefício previsto no Convênio aplica-se somente à compensação de energia elétrica produzida por microgeração e minigeração, mas exclui o custo de disponibilidade, a energia reativa, a demanda de potência, os encargos de conexão ou uso do sistema de distribuição, e quaisquer outros valores cobrados pela distribuidora.³⁸

³⁸ Nas hipóteses em que a energia gerada seja superior à energia consumida, gerando, portanto créditos de energia, será igualmente

Refere-se ainda, a existência, há mais tempo, do Convênio CONFAZ/ICMS nº 101/97 que concedeu incentivos à instalação de parques eólicos e de produção de energia solar por meio de isenção de ICMS nas operações com equipamentos e componentes para sua instalação, tais como aerogeradores, geradores fotovoltaicos e seus acessórios. Esta norma que isenta de ICMS tem validade prorrogada até 31/12/2021, segundo o disposto no convênio ICMS 10/2014.

Já o convênio CONFAZ/ICMS nº 109/2014, por sua vez, autoriza determinados Estados a conceder diferimento de ICMS nas operações com máquinas, equipamentos e materiais destinados à captação, geração e transmissão de energia solar ou eólica incorporados ao ativo imobilizado de estabelecimentos geradores de energia solar ou eólica.

Nesse contexto, o que se observa é que, embora considerados os incentivos existentes em termos de resoluções do CONFAZ para estímulo da produção e consumo de energias eólica e solar, ou a iniciativa que ainda está em forma de projeto de lei para a instituição do chamado REINFA, ainda são muito tímidas, tanto as iniciativas da tributação extrafiscal, como seus resultados em termos de incentivos à indústria das energias renováveis.

Além disso, tratando-se de incentivos precários, que podem ser revogados a qualquer tempo ou até mesmo

devido o valor referente à demanda contratada, para os consumidores do Grupo “A”, classificados como de alta tensão, ou equivalente ao custo de disponibilidade, para os consumidores do Grupo B, classificados como de baixa tensão, correspondente a 30kWh, 50 kWh e 100 kWh, para os consumidores classificados respectivamente como monofásicos, bifásicos e trifásicos (conforme art. 7º, I da Resolução 482/2012 Disponível em <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/bren2012482.pdf>> Acesso em 14.06.2015.

sequer serem internalizados pelos Estados da Federação, as medidas até então adotadas em relação ao ICMS não cumprem com as orientações Constitucionais que propugnam incentivar a produção de energia renovável de modo a promover direitos fundamentais, tais como a sustentabilidade, erradicação da pobreza, desenvolvimento nacional, etc... sendo ainda deficiente o papel dos Estados na promoção e consolidação do direito subjetivo do contribuinte relativamente à obtenção de incentivos fiscais que lhe garanta segurança jurídica.

Por fim, além do ICMS, outro ponto a ser destacado é em relação a sistemática não-cumulativa das contribuições do PIS - Programa de Integração Social e da COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, instituída por meio das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Sabe-se que em nosso sistema, apesar das referidas contribuições incidirem sobre o Faturamento - Receita Bruta das empresas, a ANEEL permitiu às concessionárias o repasse direto aos consumidores por meio de fórmula de cálculo mensal das referidas contribuições sobre as tarifas cobradas.

Contudo, ainda não há regulamentação que permita a compensação, em relação às contribuições do PIS e da COFINS, pela energia gerada pelos micro e minigeradores tal como permitida pela resolução nº 482 da ANEEL em relação ao ICMS. Uma ideia plausível seria a utilização um crédito real ou presumido nestas operações .

Entende-se que da mesma forma como ocorre em relação à sistemática já permitida em alguns estados em relação ao ICMS, a apuração do PIS e da COFINS deve ser calculada apenas sobre a diferença positiva resultante da diferença entre os valores de energia disponibilizada pela autogerarção e o consumo. Como consequência, na hipótese em que o valor da energia gerada e injetada no sistema seja superior ao consumo, o valor do PIS e COFINS repassado

ao consumidor deveria incidir somente sobre o custo de disponibilidade para os consumidores de baixa tensão ou sobre a demanda contratada, para os consumidores de alta tensão.

Assim, o Estado Brasileiro, na sua função de responsável pela concretização do princípio constitucional da sustentabilidade, pode e deve fazer muito mais, uma vez considerada a importância do desenvolvimento da produção das energias limpas para o crescimento sustentável e soberania energética do nosso país. A utilização de energias limpas como a eólica e solar não é mais simplesmente uma opção, mas uma necessidade relacionada à produção de energia limpa e segura para que se possa atingir o verdadeiro desenvolvimento sustentável reconhecido como valor constitucional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atual modelo constitucional brasileiro consagra, de forma inconstetável, a proteção ao meio ambiente e a promoção ao desenvolvimento sustentável como deveres do Estado e da coletividade, determinando de forma compartilhada a responsabilidade na proteção deste patrimônio comum e exigindo, para tanto, uma postura cooperativa. A sustentabilidade ambiental é um conceito que orienta o sistema tributário, de forma a conjugar o papel da tributação à valores éticos e jurídicos como a transparência, a responsabilidade, a precaução, a prevenção, solidariedade social e solidariedade de grupo.

Nesse contexto, a atuação do estado, pela via da tributação extrafiscal, tem por fim assegurar a proteção de valores constitucionalmente consagrados e, nesse contexto, pode e deve servir como ferramenta para a promoção e desenvolvimento da matriz energética brasileira, em especial, de fontes de energia renováveis, menos poluentes,

em consonância com uma interpretação sistemática do texto constitucional pátrio.

O desenvolvimento energético constitui uma ferramenta fundamental à erradicação da pobreza, melhoramento da saúde, da superação das necessidades básicas do ser humano ou melhoria da qualidade de vida da população e vem sendo reconhecido como imperativo em diversos documentos firmados ao redor do mundo, no sentido de determinar a a auto-sustentabilidade das construções e a mudança do consumo em geral dirigido às energias renováveis.

No cenário das novas energias, produção de energia solar desponta como um dos métodos mais interessantes, uma vez considerada seu custo relativamente baixo e sua acessibilidade sendo que, em relação à última, há expressa manifestação na Agenda 21 relativamente à busca de estímulo no sentido de que a geração seja realizada pelos próprios consumidores. Regulamentando o assunto em âmbito nacional, a ANEEL promulgou a resolução Normativa nº 482, destacando a busca de implementação de microgeração distribuída e minigeração distribuída e estipulando um mecanismo de compensação, via créditos de energia, para a energia gerada.

Contudo, em termos de possibilidade de subtração da Base de Cálculo do ICMS destes créditos de energia, referente à energia gerada pelas micro e minigeradoras, a sistemática, embora atualmente já abranja a quase totalidade dos Estados da Federação, ainda é falha em razão da falta de segurança jurídica uma vez que se trata de benefício fiscal precário. Além disso, verifica-se que em relação ao PIS e à COFINS, a deficiência de normatização é ainda maior, posto que ainda não há regulamentação relativa à possibilidade de desconto dos valores gerados pelas micro e minigeradoras da Base de Cálculo das referidas contribuições repassadas aos consumidores de energia elétrica.

Portanto, o atual cenário demonstra progressos em termos de estímulos à micro e minigeração de energia solar, mas muito ainda pode e deve ser feito, no sentido de que a compensação estipulada nas normas vigentes não devesse ser condicionada ou caracterizada como um benefício fiscal, e sim considerada um direito subjetivo, decorrente do incentivo ao uso de fontes renováveis. Além disso, as de isenções fiscais concedidas por determinados Estados que possuem normas relativas à concessão do benefício podem ser revogadas a qualquer tempo, retrocedendo ao regime anterior que não permite a compensação. Por fim, por questões de isonomia tributária, este direito deveria ser estendido aos contribuintes de todos os Estados e não somente de alguns.

REFERÊNCIAS

AGENCIA NACIONAL DE ENERGIA ELETRICA. *Resolução Normativa n 482 de 17 de abril de 2012*. Disponível em <
<http://www.aneel.gov.br/cedoc/bren2012482.pdf>>
Acesso em 14.06.2015.

BRASIL:
<http://www.aneel.gov.br/cedoc/ren2012482.pdf>. Acesso em: 12/06/2015.

BRASIL:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv101_97. Acesso em 12/06/2015.

BRASIL:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2013/cv006_13. Acesso em 12/06/2015.

BRASIL:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2014/cv109_14. Acesso em 12/06/2015.

____BRASIL:<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2015/convenios-icms-52-15>

____BRASIL:<http://legis.senado.leg.br/mateweb/servlet/PDFMateServlet?m=92056&s=http://www.senado.leg.br/atividade/materia/MateFO.xsl&o=ASC&o2=A&a=0>. Acesso em 12/06/2015.

____BRASIL:http://www.rio20.gov.br/documentos/documentos-da-conferencia/o-futuro-que-queremos/at_download/the-future-we-want.pdf Acesso em 24.05.2015.

____BRASIL:
<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=127567&tp=1>> acesso em 14.06.2015.

____BRASIL:
http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=112612. Acesso em 08/07/2015.

BENTO, Sergio. *Price Watherhouse Coopers – Energy Day. 1º Seminário sobre Aspectos da Energia Elétrica. Setor Elétrico Brasileiro – Carga Consolidada de Tributos e Encargos Sociais*. 2011. Disponível em www.pwc.com/br Acesso em 11.05.2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 95-208.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Forum, 2012.

HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. *The cost of Rights: Why Liberty depend on Taxes*. W,W Norrrron Company, USA, 2000.

INTERNATIONAL ENERGY AGENCY. *World Energy Outlook 2014*. Disponível em <<http://www.iea.org/publications/freepublications/publication/WorldEnergyOutlook2014ExecutiveSummaryPortugueseversion.pdf>> Acesso em 14.06.2015.

KRELL, Andreas. Comentário ao art. 225. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar; SARLET, Ingo STRECK, Lênio. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

MARTINS, Ereneide; SENJU, Eliana Kyomi Adati. A reestruturação do setor elétrico brasileiro nos anos 90 e as implicações sobre o segmento da Distribuição. In: *Revista de Economia da UEG*. Vol. 3, n 2, 2007. Disponível em <<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/artic le/view/43>> Acesso em 14.06.2015.

NAÇÕES UNIDAS. *Agenda 21 Rio + 20*. Rio de Janeiro http://www.rio20.gov.br/documentos/documentos-da-conferencia/o-futuro-que-queremos/at_download/the-future-we-want.pdf Acesso em 24.05.2015.

NETO, Aloísio Pereira, MAYER, Elizabeth. *Aspectos da Tributação da Energia Eólica no Brasil*, Inn: Paulo Adyr Dias do Amaral e Luiz Gustavo Devate. *Extrafiscalidade Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, , Belo Horizonte, 2014, p. 165/ 180.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais. Uma teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 12ª Edição, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito Ambiental In Introdução, Fundamentos e Teoria Geral*. São Paulo: Saraiva, 2014.

SIQUEIRA, Mariana; XAVIER Yanko Marcius de Alencar e GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar. O Acesso à Energia Elétrica e Sua Sustentabilidade: o papel das energias renováveis, In: XAVIER Yanko Marcius de Alencar e GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar. *O Direito das Energias Renováveis*, Disponível em: http://www.kas.de/wf/doc/kas_21918-1522-5-30.pdf?110216195629. Acesso em 03/06/2015

SUSTEIN, Cass. *(más) Simple, El Futuro del Gobierno*. Traducción de Guillermo Frutos y Javier Frutos, Madrid, Marcial Pons, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e Teoria Geral do Direito Tributário Ambiental. In: Heleno Taveira Torres. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p 21-53.

UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu de Conselho. *Diretiva 31/2010* disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:153:0013:0035:Es:PDF> Acesso em 24.05.2015.

WEBER, Thadeu, *Ética E Filosofia Do Direito*. Porto Alegre: Vozes. 2013.

XAVIER Yanko Marcius de Alencar e GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar. Disponível em: http://www.kas.de/wf/doc/kas_21918-1522-5-30.pdf?110216195629. Acesso em 03/06/2015

O SOL É PARA TODOS: A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR DE ESTÍMULO À GERAÇÃO DISTRIBUÍDA DE ENERGIA SOLAR

Gilberto Kalil

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, segundo estimativas do Ministério de Minas e Energia, a oferta de energias renováveis corresponderá a 43,9% de toda a matriz energética do país em 2016. Quando se leva em conta apenas a geração de energia elétrica, a participação das fontes renováveis de energia é ainda maior atingindo 79,3%, o que faz da matriz energética brasileira uma das mais limpas do mundo.¹ No entanto, isso não significa que o país tenha atingido uma posição ideal quando se trata da produção de energia a partir de fontes renováveis.

No mês de junho de 2016, segundo o Boletim Mensal de Monitoramento do Sistema Elétrico Brasileiro, a geração hidráulica correspondeu a 73,7% do total gerado no país, o que revela a dependência do setor às usinas hidrelétricas.² Embora elas sejam consideradas

¹ BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Matriz energética de 2016 terá maior participação das energias renováveis.** Disponível em: <http://www.mme.gov.br/web/guest/pagina-inicial/outras-noticias/-/asset_publisher/32hLrOzMKwWb/content/matriz-energetica-de-2016-tera-maior-participacao-das-energias-renovaveis>. Acesso em: 11 set. 2016.

² BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Boletim Mensal de Monitoramento do Sistema Elétrico Brasileiro Julho – 2016.** Disponível em:

ambientalmente menos danosas e mais sustentáveis do que outras formas de produção de energia como as termoelétricas, a sua instalação e o seu funcionamento não deixam de produzir impactos ambientais, tais como o alagamento de grandes áreas, a perda de biodiversidade e de áreas cultiváveis e, até mesmo, o deslocamento de pessoas.³

Durante os períodos de estiagem, o que provoca a queda do nível dos reservatórios das usinas hidrelétricas do país, para anteder toda a demanda energética, o Estado necessita acionar emergencialmente as usinas termoelétricas, que além de aumentarem o custo da produção energética, são mais poluentes na medida em que geram energia elétrica a partir da queima de combustíveis fósseis. Por isso, para continuar avançando na produção energética a partir de matrizes sustentáveis, o país deve investir na exploração de outros recursos menos convencionais, como a energia solar.

Nesse cenário, o presente artigo tem como principal objetivo analisar a utilização da tributação extrafiscal como mecanismo de estímulo à geração distribuída de energia solar, isto é, a geração de energia pelos próprios consumidores, a partir de fontes renováveis. Em um primeiro momento, será necessário explicar de que

<<http://www.mme.gov.br/documents/10584/3308684/Boletim+de+Monitoramento+do+Sistema+El%C3%A9trico+-+Julho-2016.pdf/e0b62e34-ec50-4e84-8453-af84a6d70123>>. Acesso em: 11 set. 2016.p. 17.

³ Para um maior aprofundamento sobre os impactos ambientais causados pela instalação e funcionamento de usinas hidrelétricas, recomenda-se a leitura dos seguintes artigos: WINEMILLER, K. O. et al. Balancing hydropower and biodiversity in the Amazon, Congo, and Mekong. **Science**, v. 351, n. 6269, p. 128-129, 2016; JUNIOR, Dilermando Pereira Lima; MAGALHÃES, André Lincoln Barroso; VITULE, Jean Ricardo Simões. Dams, politics and drought threat: the march of folly in Brazilian freshwaters ecosystems. **Natureza & Conservação**, v. 13, n. 2, p. 196-198, 2015.

forma a energia solar pode ser aproveitada. Na sequência, o objetivo será compreender a utilização da tributação extrafiscal e como ela pode influenciar os agentes privados a investirem na geração distribuída de energia. Ao final, serão avaliados os incentivos fiscais concedidos para reduzir a tributação do ICMS, PIS/Pasep, COFINS e Imposto de Importação incidentes sobre as atividades econômicas relacionadas à geração distribuída de energia solar.

2. BREVES ESCLARECIMENTOS SOBRE O APROVEITAMENTO DA ENERGIA SOLAR NO BRASIL

Embora não seja o objetivo central do presente estudo, o adequado enfrentamento do tema proposto exige que a abordagem não fique limitada somente ao entendimento da tributação extrafiscal e da sistemática de incentivos fiscais estabelecidos pelo Estado com objetivo de fomentar a produção de energia solar. Antes disso, é necessário trazer alguns breves esclarecimentos sobre geração de energia solar, para que se possa entender de que forma a energia solar pode ser aproveitada, sobretudo porque boa parte da população não tem conhecimento sobre a geração distribuída de energia no país.⁴

⁴ Segundo estudo elaborado pelo Greenpeace, no período 30/08/2013 a 07/10/2013, com objetivo de explorar o conhecimento e as atitudes da população brasileira em relação à energia renovável no país, que ouviu pessoas em São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte, Recife, Salvador, Porto Alegre, Curitiba, Brasília e Goiânia, apenas 3 em cada 10 brasileiros afirmam conhecer muito ou alguma coisa sobre a microgeração de energia renovável. GREENPEACE. **Os brasileiros diante da microgeração de energia renovável.** Disponível em: <<http://marketanalysis.com.br/wp-content/uploads/2014/07/searchsearchsearch.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2016.

De acordo com o Atlas de Energia Elétrica do Brasil, elaborado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel),⁵ quase todas as fontes de energia, tais como hidráulica, biomassa, eólica, combustíveis fósseis e energia dos oceanos podem ser consideradas formas indiretas de energia solar. De modo direto, a radiação solar pode ser aproveitada das seguintes formas: (I) como fonte de energia térmica, para aquecimento de ambientes e de fluidos e para geração de potência mecânica ou elétrica; (II) convertida diretamente em energia elétrica, por meio de efeitos sobre materiais.

O aproveitamento térmico pode ser efetuado por coletores ou concentradores solares. Pelo uso do coletor a radiação solar é absorvida principalmente para aquecimento de água a temperaturas relativamente baixas (inferiores a 100° C). O uso dessa tecnologia ocorre predominantemente no setor residencial e no setor hoteleiro, mediante a instalação de um coletor geralmente no teto das residências e edificações. Os concentradores solares, por sua vez, tem a finalidade de captar a energia solar incidente em área relativamente grande e concentrá-la numa área muito menor, para que a temperatura desta última aumente substancialmente. Por isso, são utilizados para aplicações que exigem temperaturas mais elevadas, em atividades como a secagem de grãos e a produção de vapor. Neste último caso, é possível gerar energia mecânica pela utilização de uma turbina a vapor e, posteriormente, eletricidade, por meio de um gerador de corrente elétrica.

⁵ As informações técnicas citadas no presente artigo no que diz respeito ao aproveitamento da energia solar foram retiradas do Atlas de Energia Elétrica do Brasil, elaborado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). BRASIL. Agência Nacional de Energia. **Atlas de Energia Elétrica do Brasil**. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/livro_atlas.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016, p. 19, 28-29.

Além dessas formas de aproveitamento térmico, a radiação solar pode ser diretamente convertida em energia elétrica, através de efeitos da radiação (calor e luz) sobre determinados materiais, sobretudo os semicondutores. Aí se destacam os efeitos termoelétrico e fotovoltaico. O primeiro consiste no surgimento de uma força eletromotriz, desencadeada pela junção de dois metais, quando essa junção está a uma temperatura mais elevada do que as outras extremidades dos fios. No entanto, o uso comercial dessa tecnologia para geração de eletricidade encontra obstáculos em razão dos baixos rendimentos obtidos e, também, pelos custos elevados dos materiais.

O efeito fotovoltaico ocorre pela excitação dos elétrons de alguns materiais na presença da luz solar ou outras formas apropriadas de energia. Dentre os materiais, mais adequados para a conversão da radiação solar em energia elétrica, os quais são conhecidos como células solares ou fotovoltaicas, destaca-se o silício. Portanto, essas células, também conhecidas como painéis solares, são equipamentos utilizados para converter a energia da luz do sol em energia elétrica. No Brasil, os processos de aproveitamento da energia solar mais utilizados são aquecimento de água e a geração fotovoltaica de energia elétrica, sendo o primeiro mais comum nas regiões Sul e Sudeste, em função das características climáticas e, o segundo, nas regiões Norte e Nordeste, em comunidades distantes da rede de energia elétrica.

No entanto, embora o Brasil possua grande potencial para o aproveitamento de energia solar durante todo o ano, em razão da sua posição geográfica localizada na sua maior parte na região intertropical,⁶ essa fonte

⁶ INPE. Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais. **Atlas Brasileiro de Energia Solar**. Disponível em: <http://ftp.cptec.inpe.br/labren/publ/livros/brazil_solar_atlas_R1.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016, p. 10.

energética ainda é subutilizada no país. Segundo o Boletim Mensal de Monitoramento do Sistema Elétrico Brasileiro, no mês de julho de 2016, a participação da energia solar correspondeu a cerca de 0,1% da produção de energia no Sistema Elétrico Brasileiro.⁷ De acordo com o estudo da Empresa de Pesquisa Energética (EPE), todos os Estados do país teriam condições para suprir o consumo elétrico residencial integralmente com a energia fotovoltaica. Além disso, o potencial total do país para produção de energia a partir dessa matriz é 2,3 vezes maior do que o consumo das residências.⁸

Esses indicadores apontam para a necessidade de medidas que visem estimular a produção de energia a partir da radiação solar. Para isso, o Estado pode fomentar a geração distribuída de energia solar. Segundo o Instituto Nacional de Eficiência Energética (INEE), a Geração Distribuída (GD) pode ser entendida como a *“expressão usada para designar a geração elétrica realizada junto ou próxima do(s) consumidor(es) independente da potência, tecnologia e fonte de energia.”*⁹ Trata-se, portanto, da produção de energia de forma descentralizada, em unidade menores, diferente do

⁷ BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Boletim Mensal de Monitoramento do Sistema Elétrico Brasileiro Julho – 2016.** Disponível em: <<http://www.mme.gov.br/documents/10584/3308684/Boletim+de+Monitoramento+do+Sistema+El%C3%A9trico+-+Julho-2016.pdf/e0b62e34-ec50-4e84-8453-af84a6d70123>>. Acesso em: 11 set. 2016.p.17.

⁸ EPE. Empresa de Pesquisa Energética. **Inserção da Geração Fotovoltaica Distribuída no Brasil – Condicionantes e Impactos.** Disponível em: < <http://tinyurl.com/h3fybfd>>. Acesso em: 19 set. 2016, p. 10.

⁹ INEE. Instituto Nacional de Eficiência Energética. **O que é geração distribuída.** Disponível em: < http://www.inee.org.br/forum_ger_distrib.asp >. Acesso em: 19 set. 2016.

modelo tradicional de geração de eletricidade, que é baseado em grandes centrais geradoras, a partir das quais, posteriormente, a energia é distribuída por uma vasta rede de transmissão.¹⁰

A Geração Distribuída apresenta uma série de vantagens, tais como: (I) maior segurança no fornecimento de energia, pois aumenta a oferta de fontes de energia disponíveis; (II) por se tratar de geração local, isto é, próxima ao consumidor não está sujeita à falhas na transmissão e distribuição; (III) reduz os custos com investimentos em subestações de transformação e com capacidade adicional para transmissão; (IV) contribuiu na redução das emissões de gases de efeito estufa pelo uso de recursos renováveis, minimizando, também, impactos ambientais decorrentes de grandes instalações de geração de cargas e extensas linhas de transmissão;¹¹ (V) utilização de recursos naturais próprios do local onde está o consumidor, viabilizando o desenvolvimento de regiões remotas, onde o custo da eletrificação pela rede convencional é alto, colaborando, ainda, para regular a oferta de energia em períodos de estiagem.¹²

No ano de 2004, a Geração Distribuída foi mencionada na Lei 10.848/04, que dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, como uma das possíveis

¹⁰ MIRANDA, Raul Figueiredo Carvalho. **Análise da Inserção de Geração Distribuída de Energia Solar Fotovoltaica no Setor Residencial Brasileiro**. 2013. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Rio de Janeiro, p. 21

¹¹ BARBOSA FILHO, Wilson Pereira; DE AZEVEDO, Abílio César Soares. **Geração distribuída: vantagens e desvantagens**. II Simpósio de Estudos e Pesquisas em Ciências Ambientais na Amazônia, 2013, p.7-9.

¹² INPE. Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais. **Atlas Brasileiro de Energia Solar**. Disponível em: <http://ftp.cptec.inpe.br/labren/publ/livros/brazil_solar_atlas_R1.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016, p. 10.

fontes de energia (Art. 2º, § 8º, “a”).¹³ Naquele mesmo ano, foi editado o Decreto 5.163/04 que estabeleceu diretrizes para permitir a comercialização da energia elétrica, tendo definido, em seu art. 14, que geração distribuída é a produção de energia elétrica proveniente de empreendimentos de agentes concessionários, permissionários ou autorizados, conectados diretamente no sistema elétrico de distribuição do comprador.¹⁴

Em abril de 2012, a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) editou a Resolução Normativa n.º 482/2012, que estabeleceu condições para permitir o acesso da microgeração e da minigeração distribuída aos sistemas de distribuição de energia elétrica. Por força dessa normativa, o consumidor que gera sua própria energia

¹³ Art. 2º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional – SIN deverão garantir o atendimento à totalidade de seu mercado, mediante contratação regulada, por meio de licitação, conforme regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, disporá sobre: § 8º No atendimento à obrigação referida no caput deste artigo de contratação da totalidade do mercado dos agentes, deverá ser considerada a energia elétrica: a) geração distribuída, observados os limites de contratação e de repasse às tarifas, baseados no valor de referência do mercado regulado e nas respectivas condições técnicas;

¹⁴ Art. 14. Para os fins deste Decreto, considera-se geração distribuída a produção de energia elétrica proveniente de empreendimentos de agentes concessionários, permissionários ou autorizados, incluindo aqueles tratados pelo art. 8º da Lei n.º 9.074, de 1995, conectados diretamente no sistema elétrico de distribuição do comprador, exceto aquela proveniente de empreendimento: I - hidrelétrico com capacidade instalada superior a 30 MW; e II - termelétrico, inclusive de cogeração, com eficiência energética inferior a setenta e cinco por cento, conforme regulação da ANEEL, a ser estabelecida até dezembro de 2004. Parágrafo único. Os empreendimentos termelétricos que utilizem biomassa ou resíduos de processo como combustível não estarão limitados ao percentual de eficiência energética prevista no inciso II do caput.

elétrica a partir de matrizes renováveis pode fornecer aquilo que excede ao seu uso para rede de distribuição local. Para isso, foi estabelecido um sistema de compensação que permite que a energia injetada no sistema de distribuição pela unidade consumidora seja cedida a título de empréstimo gratuito para a distribuidora, passando a unidade consumidora a ter um crédito em quantidade de energia ativa a ser consumida por um prazo de 60 meses. Esse crédito pode ser utilizado para abater o consumo da unidade consumidora nos meses subsequentes ou em outras unidades de mesma titularidade, que façam parte da mesma área de concessão.¹⁵

Percebe-se, portanto, a adoção de medidas por parte do Estado com objetivo de incentivar os agentes privados a produzirem sua própria energia. Nesse cenário, avançando na regulamentação do setor, em novembro de 2015, a Aneel editou a Resolução Normativa n.º 687/2015 que atualizou a Resolução Normativa n.º 482/2012, permitindo o uso de qualquer fonte renovável para geração distribuída. Além disso, definiu como microgeração distribuída a central geradora com potência instalada até 75 quilowatts (KW) e como minigeração distribuída aquela com potência acima de 75 KW e menor ou igual a 5 MW (sendo 3 MW para a fonte hídrica), conectadas na rede de distribuição por meio de instalações de unidades consumidoras. A Resolução de 2015 instituiu, ainda, a geração compartilhada, o que permite a reunião de diversos consumidores, em uma mesma área de concessão ou permissão, o que pode ser feito através de consórcio ou cooperativa, composta por pessoa física ou jurídica, que possua unidade consumidora com microgeração ou

¹⁵ BRASIL. Agência Nacional de Energia. **Resolução Normativa n.º 482, de 17 de Abril de 2012.** Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2012482.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2016.

minigeração distribuída em local diferente das unidades consumidoras nas quais a energia excedente será compensada.¹⁶

Não obstante o Estado tenha estabelecido as condições legais de natureza regulatória para permitir o desenvolvimento da geração distribuída de energia a partir de fontes renováveis, é preciso fazer mais do que isso. O alto custo dos equipamentos necessários para o aproveitamento da energia solar, como os painéis fotovoltaicos, constituiu um entrave para a popularização dessa matriz energética. Segundo dados do Portal Solar, o custo de um sistema de energia solar fotovoltaico depende tamanho e da complexidade da instalação, podendo variar de R\$ 15.000,00 para uma casa de duas pessoas até R\$ 85.000,00 para residências com mais de cinco pessoas. No caso de comércios e indústrias, o custo pode variar entre R\$ 650.000,00 até 6,5 milhões de reais.¹⁷

Embora esse investimento inicial possa retornar no médio e longo prazo pela redução do valor da fatura de energia elétrica, esses valores são pouco acessíveis, sobretudo para as famílias de baixa e renda e para os pequenos negócios. Essa dificuldade pode ser superada com algumas iniciativas, como a criação de linhas de créditos específicas para o financiamento de equipamentos destinados ao aproveitamento da radiação

¹⁶ BRASIL. Agência Nacional de Energia. **Resolução Normativa n.º 687, de 24 de Novembro de 2015**. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2015687.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2016.

¹⁷ Para maiores informações quanto ao custo das instalações dos painéis solares e da sua capacidade de geração de energia elétrica, recomenda-se a leitura do site Portal Solar, que traz inúmeras informações sobre o aproveitamento da energia solar. PORTAL SOLAR. **Quanto custa a energia solar Fotovoltaica**. Disponível em: <<http://www.portalsolar.com.br/quanto-custa-a-energia-solar-fotovoltaica.html>>. Acesso em: 23 set. 2016.

solar,¹⁸ bem como pela instituição de uma tributação menos onerosa para o setor.

3. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ESTÍMULO AO APROVEITAMENTO DA ENERGIA SOLAR

Quando se trata da tributação, é comum pensar, de forma quase que imediata, naquelas normas que se ocupam de instituir e arrecadar tributos, que incidem, sobretudo nas relações econômicas privadas. O Estado, portanto, não gera sua riqueza, mas é o particular quem se torna a fonte originária de recursos financeiros, estando obrigado a transferir parcela da sua renda e seu patrimônio ao Estado. A essa forma de financiamento das despesas do Estado atribui-se a denominação de Estado Fiscal,¹⁹ o que coloca em evidência a feição fiscal dos tributos.

A fiscalidade concretiza-se quando a organização jurídica do tributo tenha no abastecimento dos

¹⁸ Os recursos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) poderiam ser utilizados para o financiamento de sistemas fotovoltaicos. Segundo estudo elaborado pelo Greenpeace, quando se compara o rendimento médio de 3,5% ao ano mais a Taxa Referencial para os valores depositados no FGTS, com a Taxa de Retorno Interna do sistema fotovoltaico em cada concessionária analisada, os resultados apontam que sistema fotovoltaico apresenta rendimentos superiores ao FGTS, em boa parte das concessionárias de distribuição do país. Portanto, seria economicamente mais interessante para o trabalhador investir o valor do FGTS em um sistema fotovoltaico do que mantê-lo aplicado no FGTS. GREENPEACE. **Como o incentivo à energia solar fotovoltaica pode transformar o Brasil.** Disponível em: <http://www.greenpeace.org/brasil/Global/brasil/documentos/2016/Relatorio_Alvorada_Greenpeace_Brasil.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016, p. 10.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 24-25.

cofres públicos o motivo que ensejou a sua instituição, sem que outros interesses, políticos, sociais e econômicos influenciem no direcionamento da imposição tributária.²⁰ No entanto, apesar de indispensáveis ao financiamento dos direitos fundamentais e também para a manutenção da própria estrutura estatal, não é raro tratar os tributos como entraves ao desenvolvimento econômico, já que eles constituem custos de transação para os agentes privados.

Segundo Rachel Sztajn, esses custos de transação são aqueles custos que *“de alguma forma oneram a operação, mesmo quando não representados por dispêndios financeiros feitos pelos agentes, mas que decorrem do conjunto de medidas tomadas para realizar uma transação”*.²¹ Em interessante lição, Paulo Caliendo explica que a tributação pode ser compreendida como um custo de transação em sentido estrito, pois constitui um custo para a formalização de um negócio jurídico. Para exemplificar, o autor explica que, se em uma operação o preço da mercadoria custa 1000 e o imposto incidente sobre a operação de circulação é 10%, o custo adicional para realização do negócio é 100, totalizando 1100. Por outro lado, a tributação também se revela como um custo de transação em sentido amplo, que é verificado na utilização dos mecanismos de mercado. Nesse caso, quando um sistema tributário é imperfeito e ineficiente, por exemplo, em razão da burocracia fiscal e de penalidades elevadas em matéria tributária, será maior a incerteza na contratação e, conseqüentemente, maior o custo de transação.²²

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286.

²¹ SZTAJN, Rachel. Law and economics. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 74-83, p. 83.

²² CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais, direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. **Direitos**

Percebe-se, assim, que as normas tributárias estão diretamente relacionadas com os custos de transação, na medida em que podem tornar a atmosfera negocial mais onerosa para as partes envolvidas, o que terminará por influenciar a tomada de decisão por parte dos agentes econômicos. Contudo, as normas tributárias também podem funcionar para tornar o ambiente negocial mais favorável, o que pode ser feito pela mitigação de um tributo ou até mesmo pela sua eliminação. Como consequência disso, o contribuinte será induzido a praticar uma determinada conduta, por exemplo, investir na geração de energia solar. A essa feição dos tributos costuma-se atribuir o nome de extrafiscalidade, que se concretiza quando a tributação deixa de ter como principal finalidade a arrecadação de recursos ao Estado.

Para José Casalta Nabais, a extrafiscalidade pode ser compreendida como um conjunto de normas que, apesar de fazerem parte do Direito Fiscal, não possuem como finalidade dominante a consecução de receitas para o Estado, mas objetivam realizar determinada finalidade econômica ou social.²³ Isto é, os tributos escapam aos limites da arrecadação e da clássica concepção de que se tratam apenas de prestação pecuniária entregue ao Estado, para produzirem outros resultados não arrecadatórios.

A extrafiscalidade pode se exteriorizar de diversas formas, como por exemplo: imunidades tributárias; instituição de isenções; reduções de alíquotas (inclusive a zero); reduções da base de cálculo; concessões de créditos presumidos; postergação do prazo de recolhimento de tributos; concessão de anistia ou moratória, dentre outras formas. Além disso, pode ser considerado incentivo fiscal

Fundamentais & Justiça, Porto Alegre, ano 1, n. 7, 2009, p. 217-219, p. 211.

²³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 629.

qualquer instrumento de caráter tributário ou financeiro com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas através da intervenção estatal por indução. Essas vantagens podem operar subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou mesmo adiar os prazos de adimplemento dessas obrigações.²⁴

A tributação extrafiscal é, portanto, um instrumento capaz de preordenar condutas no sentido de provocar certos resultados econômico-sociais buscados pelo Estado. Ela pode ser utilizada, por exemplo, para promover o desenvolvimento de certas regiões, proteger a indústria nacional, reduzir as desigualdades sociais, estimular a geração de emprego e,²⁵ até mesmo, para fomentar a utilização de matrizes energéticas renováveis, como a energia solar. É este o caso do Decreto 52.964/2016 editado pelo Governo do Rio Grande do Sul, para conceder a isenção do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que incide sobre a mini e microgeração de energias renováveis para consumo próprio, inclusive a energia solar.²⁶

Nesse caso, a isenção, que é uma das formas de manifestação da extrafiscalidade, afasta a incidência da tributação e, conforme explica José Souto Maior Borges,

²⁴ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-121, 2011, p. 106.

²⁵ KALIL, Gilberto Alexandre de Abreu; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Incentivos fiscais à inovação tecnológica como estímulo ao desenvolvimento econômico: o caso das Start-ups. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 17, n. 113, p. 497-520, 2016, p. 507.

²⁶ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa. **Decreto n.º 52.964, de 30 de MARÇO DE 2016**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legislativo/Legisla%C3%A7%C3%A3oEstadual.aspx>>. Acesso em: 27 set. 2016.

funciona como instrumento de política social e econômica,²⁷ sendo utilizada com a finalidade de estimular a produção energética a partir de matrizes mais limpas, como a energia solar. Nada impede, por outro lado, que a tributação extrafiscal seja utilizada para desestimular a prática de comportamentos não desejáveis pelo Estado, o que pode ser feito, por exemplo, pela majoração de tributos para indústrias cujos processos produtivos sejam muito danosos ao meio ambiente.

Portanto, as normas tributárias não encerram um fim e si mesmas, isto é, não existem apenas para arrecadar. Mais do que isso, elas permitem ao Estado realizar a intervenção indireta no domínio econômico, com base no art. 174 da Constituição Federal, para exercer o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica, desempenhando funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica. Quando age dessa forma, o Estado condiciona, externamente, a atividade econômica privada sem assumir a posição de agente econômico.²⁸

Essa modalidade de intervenção ocorre de duas formas, por direção ou por indução. Ocorrerá a intervenção por direção quando o Estado exercer pressão sobre a atividade econômica, criando normas de natureza cogente que devem ser observadas pelos sujeitos da atividade econômica,²⁹ sob pena de sanção. No caso da indução, o Estado atua por meio de normas dispositivas

²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 70-72.

²⁸ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 2. ed., rev. e atual. Coimbra: Coimbra, 1986, p. 37.

²⁹ Como exemplo de norma cogente que impõe um direcionamento aos agentes privados, pode-se citar a Lei n. 12.529/2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, dispondo ainda sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica.

para estimular determinada atividade econômica em detrimento de outra, através da concessão de incentivos aos agentes,³⁰ aí se inserem as normas tributárias extrafiscais.

Verifica-se com isso que, no caso da extrafiscalidade, é permitido aos agentes privados aderir ou não à conduta pretendida pelo Estado, de acordo com uma ponderação dos seus próprios interesses, sobretudo econômicos. Por exemplo, o Decreto do Estado do Rio Grande do Sul que concedeu a isenção do ICMS para a mini e microgeração de energias renováveis não obriga os agentes privados a produzirem sua própria energia, mas tão somente os estimula através de uma tributação mais favorável, não sofrendo qualquer penalidade aqueles contribuintes que não adotarem a conduta pretendida pelo Estado.

Com isso, percebe-se as normas tributária podem funcionar como instrumentos para reduzir os custos de transação, que o contribuinte precisa sopesar para decidir se investe ou não na produção de energia solar. Nesse passo, Luiz Eduardo Schoueri,³¹ que analisa a extrafiscalidade a partir de um viés econômico, explica que na indução por estímulo o Estado proporciona vantagens que não ocorrem do livre funcionamento do mercado. No caso do desestímulo, o Estado faz com que o destinatário da norma tributária incorra em custos cuja origem também não reside no funcionamento do livre mercado.³²

³⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 147-148.

³¹SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 54.

³² É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado minora a incidência dos tributos que oneram o setor automobilístico, com vistas a induzir os contribuintes a adquirirem veículos e, via de consequência, fomentar o desenvolvimento econômico. Valendo-se da mesma técnica, mas com objetivo inverso, o Estado pode majorar a imposição tributária de produtos que causam poluição, para

Por isso, a utilização da tributação extrafiscal não pode ser feita de forma descriteriosa pelo Estado, isto é, não pode ser orientada por critérios aleatórios ou ocasionais, mas por interesses coletivos que repercutam para toda a sociedade,³³ sob pena de causar, por exemplo, desequilíbrio concorrencial. Poderia se acrescentar, ainda, que as normas tributárias extrafiscais encontram o seu fundamento e as finalidades para as quais devem ser utilizadas no próprio texto constitucional, na medida em que os direitos e valores nele consagrados influenciam todo o ordenamento jurídico.

Nessa linha, Paulo Caliendo explica que o fim a ser atingido com a tributação extrafiscal deve estar expresso no texto constitucional. Assim, não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determinará a natureza da norma extrafiscal, mas a finalidade constitucional para qual a norma foi concebida.³⁴ No caso da produção de energia a partir de matrizes renováveis, o estímulo extrafiscal pode colaborar para realizar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado protegido pelo art. 225 da Constituição Federal. Isso porque a produção de energia solar provoca menos danos ao meio ambiente do

dissuadir os indivíduos de consumi-los, em prol da proteção ao meio ambiente. A esse respeito ver: GONÇALVES, Oksandro Osdival; VOSGERAU, Douglas. A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 13, n. 24, p. 207-221, 2014.

³³GONCALVES, Helena de Toledo Coelho; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Tributação, concorrência e desenvolvimento econômico sustentável. In: GONÇALVES, Oksandro Osdival; FOLMANN, Melissa (Org.). **Tributação, concorrência e desenvolvimento**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2013, v. 1, p. 44.

³⁴CALIENDO, Paulo. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, v. 2, p. 62-86, 2014, p. 65.

que outras formas de produção energética, na medida em que permite o aproveitamento de um recurso natural renovável e abundante em todo o país.

Além disso, para assegurar a realização dos objetivos constitucionais da República como garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais (Art.3º da CF) é primordial que haja crescimento das atividades econômicas, o que, conseqüentemente, exige o aumento da oferta de energia e a diversificação das matrizes energéticas, principalmente aquelas menos poluentes. Portanto, a instituição de uma política fiscal diferenciada como forma de estímulo a produção energética a partir de fontes renováveis parece estar em consonância com o que a ordem constitucional espera das normas tributárias.

4. OS RECENTES INCENTIVOS FISCAIS DIRECIONADOS AO ICMS, PIS/PASEP, COFINS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Apesar de não ser o objetivo central da presente sessão, antes de aprofundar a análise da instituição de benefícios fiscais para estimular à geração distribuída de energia solar, é importante tratar brevemente do Programa de Desenvolvimento da Geração Distribuída de Energia Elétrica (ProGD), instituído pelo Ministério de Minas e Energia, por força da Portaria n.º 538 de 15 de dezembro 2015, cujo objetivo é fomentar as medidas de estímulo à geração de energia a partir de fontes renováveis pelos próprios consumidores.³⁵

³⁵ BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Portaria n.º 538 de 15 de dezembro 2015.** Disponível em: <http://www.mme.gov.br/documents/10584/1942329/Portaria_n_538-2015/49ab0708-5850-404c-a924-2760bbd22bbc;jsessionid=ED0860CF8B0813E9E9B8A7BCE4EAFD28.srv155?version=1.1>. Acesso em: 29 set. 2016.

No termos do art.1º da referida Portaria, o ProGD tem os seguintes objetivos: (I) promover a ampliação da geração distribuída de energia elétrica, com base em fontes renováveis e cogeração; (II) incentivar a implantação de geração distribuída em: edificações públicas, tais como escolas, universidades e hospitais; e edificações comerciais, industriais e residenciais. Dentre outras regulamentações, a Portaria estabeleceu critérios para a atualização dos valores devidos a título de remuneração paga pela distribuidora ao gerador/consumidor pela energia que disponibilizar para a rede de distribuição.³⁶ Ações dessa natureza, também funcionam como estímulos aos agentes privados, na medida em que complementam as regras já existentes para o setor, deixando mais claras as vantagens econômicas para aqueles que desejam produzir energia a partir de fontes renováveis.

Ocorre que, antes mesmo da edição da Portaria n.º 538, o Estado já sinalizava a instituição de uma política pública para o setor, que teve início com a criação de um tratamento tributário diferenciado através da isenção da tributação do ICMS e da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, bem como pela redução do Imposto de Importação, tributos esses que incidem sobre as atividades econômicas relacionadas à geração distribuída de energia solar. No caso do ICMS, a isenção foi disciplinada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) por força do Convenio ICMS n.16, de 12 de abril de 2015.

O referido convênio autorizou os Estados a concederem a isenção nas operações internas relativas à

³⁶ Art. 3º Para a geração distribuída prevista no art. 2o , inciso I, ficam estabelecidos os Valores Anuais de Referência Específicos - VRES, de acordo com o disposto no art. 2o -B da Lei no 10.848, de 2004, para as seguintes fontes: I - solar fotovoltaica, no valor de R\$ 454,00/MWh (quatrocentos e cinquenta e quatro Reais por megawatt-hora); e II - cogeração a gás natural, no valor de R\$ 329,00/MWh (trezentos e vinte e nove Reais por megawatt-hora).

circulação de energia elétrica, sujeitas a faturamento sob o Sistema de Compensação de Energia Elétrica nos moldes da Resolução Normativa n.º 482/2012 da Agência Nacional de Energia Elétrica.³⁷ Foi por força dessa regulamentação que se tornou possível a edição do Decreto 52.964/2016 do Estado do Rio Grande do Sul já citado acima, que isentou o ICMS incidente na microgeração de energias renováveis para consumo próprio.

Essa medida por parte do CONFAZ pode trazer mais segurança jurídica aos agentes privados que desejam investir na geração de energia distribuída. Isso porque, embora não seja suficiente para sozinha resolver a complexidade da incidência do ICMS que é marcada pela existência de alíquotas e de regulamentos diferentes para cada um dos Estados da Federação, uniformiza entre os Estados a possibilidade da concessão de incentivos fiscais para o setor. Isso pode evitar, ao menos no que tange à geração de energia distribuída, a chamada guerra fiscal, que consiste na concessão de benefícios fiscais pelos Estados, de forma unilateral, como medidas para atrair investimentos privados.

Além disso, os benefícios fiscais com relação ao ICMS, concedidos com amparo em Convênio do CONFAZ, podem evitar também a discussão com relação a sua constitucionalidade, pois a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal caminha no sentido de entender pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais relativos ao ICMS quando não há autorização daquele órgão, havendo, inclusive proposta de Súmula Vinculante nesse sentido.³⁸

³⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 16, de 22 Abril de 2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv016_15>. Acesso em: 29 set. 2016.

³⁸ A proposta da Súmula Vinculante n. 69 é de Autoria do Ministro Gilmar Mendes, que fez a sugestão de edição da Súmula com o seguinte enunciado: “Qualquer isenção, incentivo, redução de

Esses fatores, valendo-se da lição de Paulo Caliendo, parecem diminuir os custos de transação em sentido amplo, pois reduzem as incertezas com as quais os agentes privados terão que lidar no momento de optarem pela geração distribuída de energia.

Com base na autorização do CONFAZ, o Estado do Paraná, recentemente aprovou o Projeto de Lei n.º 378/2015, para instituir a isenção do ICMS incidente na compra e venda de equipamentos e componentes para a geração de energia solar e eólica (Art. 4º). Na mesma lei, estabeleceu-se, ainda, que a base de cálculo do ICMS incidente em operações de energia elétrica para contribuintes que produzam energia por microgerador ou minigerador, que sejam participantes do sistema de compensação, será calculada de forma que corresponda à diferença positiva entre a entrada de energia elétrica fornecida pela empresa distribuidora e a saída de energia elétrica com destino à empresa distribuidora (Art. 3º). Isto é, o ICMS passará a incidir apenas sobre o excedente da produção de energia que será fornecida para a rede de distribuição local, ficando afastada a incidência do tributo sobre a energia produzida e consumida pela própria unidade produtora.³⁹

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.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 28 sete. 2016.

³⁹ ESTADO DO PARANÁ. Assembleia Legislativa. **Projeto de Lei n.º 378/2015**. Disponível em: <<http://portal.alep.pr.gov.br/index.php/pesquisa-legislativa/proposicao?idProposicao=55447>>. Acesso em: 28 set. 2016.

Essa alteração legislativa representa uma economia expressiva para aqueles contribuintes que gerarem sua própria energia a partir de matrizes renováveis como a radiação solar. Isso porque, nos termos do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, a alíquota do ICMS é de 25% sobre a base de cálculo no caso da energia destinada à eletrificação rural (Art. 14, inc. III, “d”) e de 29% sobre a base de cálculo para os demais consumidores do Estado (Art.15, inc. V, “a”).⁴⁰ Neste ponto, confirma-se, novamente, a lição de Paulo Caliendo. Quando se afasta a incidência de um tributo, como faz a isenção, ocorre uma redução dos custos de transação em sentido estrito, já que o impacto econômico ao contribuinte é mitigado, o que faz com que o custo total da operação seja menor.

Com a mesma intenção extrafiscal, é que foi editada a Lei n.º 13.169/2015, que em seu art. 8º reduziu para zero as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a energia elétrica ativa fornecida pela distribuidora à unidade consumidora, na quantidade correspondente à soma da energia elétrica ativa injetada na rede de distribuição pela mesma unidade consumidora com os créditos de energia ativa originados na própria unidade consumidora no mesmo mês, em meses anteriores ou em outra unidade consumidora do mesmo titular, nos termos do Sistema de Compensação de Energia Elétrica para microgeração e minigeração distribuída, conforme regulamentação da Agência Nacional de Energia Elétrica.

Com isso, essas contribuições não mais incidem sobre a energia elétrica injetada na rede de distribuição e não compensada. Como essas contribuições

⁴⁰ ESTADO DO PARANÁ. Secretaria da Fazenda. **Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n. 6.080, de 28.09.2012.** Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2016.

são suportadas pelas pessoas jurídicas, neste caso, o incentivo fiscal é voltado ao setor produtivo, permitindo às empresas que, até mesmo, estabeleçam como meta atingir a autossuficiência energética, o que poderá reduzir seu custo operacional e, via de consequência, o preço dos seus produtos e serviços. A propósito incentivar o setor produtivo é uma medida essencial, sobretudo quando a tributação já consome boa parte das riquezas nacionais.⁴¹

Segundo Estudo do Greenpeace, a não incidência das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS juntamente com a redução dos Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados pode resultar em um aumento de 18% no aproveitamento da energia solar até o ano de 2030.⁴² Nesse passo, os incentivos fiscais concedidos no ano de 2015, também contemplaram o Imposto de Importação. Por força da Resolução n.º 64, de 22 de julho de 2015 da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), reduziu-se de 14% para 2% a alíquota do referido imposto incidente sobre bens de capital importados destinados à produção de equipamentos de geração de energia solar fotovoltaica, benefício válido até 31 de dezembro de 2016.⁴³

⁴¹ Segundo dados da Receita Federal do Brasil, em 2013, a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 35,95% do Produto Interno Bruto (PIB). BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga tributária bruta atinge 35,95% do PIB em 2013**. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2014/dezembro/carga-tributaria-bruta-atinge-35-95-do-pib-em-2013>>. Acesso em: 26 set. 2016.

⁴² GREENPEACE. **Como o incentivo à energia solar fotovoltaica pode transformar o Brasil**. Disponível em: <http://www.greenpeace.org/brasil/Global/brasil/documentos/2016/Relatorio_Alvorada_Greenpeace_Brasil.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016, p. 12.

⁴³ CAMEX. Câmara de Comércio Exterior. **Resolução n.º 64, de 22 de julho de 2015**. Disponível em: <<http://camex.gov.br/legislacao/interna/id/1423>>. Acesso em: 29

Facilitar a importação de bens de capital é um passo imprescindível para que as indústrias brasileiras possam produzir em território nacional os equipamentos e componentes necessários ao aproveitamento da energia solar, o que pode barateá-los. Contudo, esse é um tipo de incentivo que deve ser temporário, isto é, somente enquanto o país não disponha da tecnologia necessária à produção desses bens de capital. Por isso, a política fiscal de incentivo à geração de energia distribuída deve ser acompanhada de investimentos em ciência e tecnologia, para que o país seja capaz de desenvolver as condições industriais necessárias ao aproveitamento das fontes renováveis de energia.

Além disso, o preço dos equipamentos e componentes necessários ao aproveitamento da energia solar deve ser acessível também para a população economicamente mais carente. No Brasil, muitas vezes essa parcela da população fica excluída do acesso a certos bens de consumo ou, quando isso não ocorre, o impacto do preço final desses bens na renda desses indivíduos provoca uma situação de desigualdade. Explica-se. Se a tributação é um custo de transação e os agentes econômicos visam à maximização dos seus lucros, há uma tendência natural de que os tributos que incidem na cadeia produtiva façam parte da composição do preço final dos produtos e serviços.

Imagine-se que para a produção de um painel fotovoltaico necessário para o suprimento energético de uma residência com três pessoas, o custo da carga tributária somada represente cerca de 25% do preço final da mercadoria. Esse percentual certamente é muito mais representativo para uma família cuja renda seja de apenas três salários mínimos do que para uma família cuja renda seja superior a dez salários mínimos. Esse efeito pode ser

mitigado, por exemplo, pela aplicação do critério de seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (Art. 153, § 3º, inc. I da CF), que determina que a tributação seja menos onerosa quanto maior a essencialidade do bem, o que também se aplica ao ICMS (art.155, § 3º, inc. III da CF).

Diante disso, embora a utilização da energia solar no país ainda seja pouco significativa, a criação de uma tributação diferenciada para o setor pode ser um dos instrumentos para modificar esse cenário. É inegável que a estrutura tributária de um país influencia diretamente a tomada de decisões dos agentes econômicos, especialmente em um ambiente tributário complexo como o brasileiro, tanto pelo impacto econômico da carga tributária propriamente dita quanto pela dificuldade de interpretação e aplicação de legislação tributária.

5. CONCLUSÃO

O suprimento energético pode ser apontado como um dos maiores desafios para a humanidade no século XXI. Isso porque, o desenvolvimento econômico produz como uma de suas consequências imediatas o aumento da demanda por energia, o que termina por provocar impactos ambientais. A crescente conscientização mundial sobre a limitação dos recursos naturais e o agravamento dos problemas ambientais como o aquecimento global reclamam soluções que sejam capazes de aumentar a demanda energética de forma menos danosa ao meio ambiente.

A energia solar pode ser uma solução viável para diversificar a matriz energética brasileira de forma mais sustentável, sobretudo porque o país possui condições naturais que favorecem esse tipo de produção energética. No médio e longo prazo, a geração distribuída de energia solar, isto é, aquela produzida pelo próprio consumidor

pelo uso equipamentos como os painéis fotovoltaicos pode colaborar para reduzir a dependência da energia elétrica produzida a partir das usinas hidrelétricas. E para isso seja feito o Estado pode contar com o auxílio dos agentes econômicos privados, através da criação de políticas públicas de incentivos direcionadas ao setor.

Nesse campo, é lícito ao Estado utilizar a tributação extrafiscal, aquela concebida sem a finalidade precípua de arrecadação, para criar um ambiente tributário menos oneroso às atividades econômicas relacionadas ao aproveitamento da energia solar, reduzindo, assim, os custos de transação que os contribuintes precisam sopesar para produzirem sua própria energia e para fornecerem o excedente para a rede de distribuição local. Por isso, as recentes medidas fiscais que instituíram benefícios na incidência do ICMS, PIS/Pasep, COFINS e Imposto de Importação constituem um importante passo para permitir o avanço do país na geração distribuída de energia solar.

No entanto, para a instalação de um ambiente tributário mais estimulante à geração de energia a partir de fontes renováveis, não basta apenas a concessão de incentivos fiscais de forma isolada e em caráter temporário. Mais do que isso, é preciso que haja uma ampla reforma tributária, que seja capaz de simplificar o sistema tributário e, além disso, torná-lo menos oneroso aos setores produtivos, bem como para aqueles que possuem menos manifestação de riqueza, fazendo valer de forma mais efetiva o princípio da capacidade contributiva.

6. REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-121, 2011.

BARBOSA FILHO, Wilson Pereira; DE AZEVEDO, Abílio César Soares. **Geração distribuída: vantagens e desvantagens**. II Simpósio de Estudos e Pesquisas em Ciências Ambientais na Amazônia, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Agência Nacional de Energia. **Atlas de Energia Elétrica do Brasil**. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/livro_atlas.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Boletim Mensal de Monitoramento do Sistema Elétrico Brasileiro Julho – 2016**. Disponível em: <<http://www.mme.gov.br/documents/10584/3308684/Boletim+de+Monitoramento+do+Sistema+El%C3%A9trico+-+Julho-2016.pdf/e0b62e34-ec50-4e84-8453-af84a6d70123>>. Acesso em: 11 set. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 16, de 22 Abril de 2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv016_15>. Acesso em: 29 set. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga tributária bruta atinge 35,95% do PIB em 2013**. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2014/dezembro/carga-tributaria-bruta-atinge-35-95-do-pib-em-2013>>. Acesso em: 26 set. 2016.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Matriz energética de 2016 terá maior participação das energias renováveis**. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/web/guest/pagina-inicial/outras-noticias/asset_publisher/32hLrOzMKwWb/content/matriz->

energetica-de-2016-tera-maior-participacao-das-energias-renovaveis>. Acesso em: 11 set. 2016.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Portaria n. 538 de 15 de dezembro 2015**. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/documents/10584/1942329/Portaria_n_538-2015/49ab0708-5850-404c-a924-2760bbd22bbc;jsessionid=ED0860CFCB0813E9E9B8A7BCE4EAFD28.srv155?version=1>. Acesso em: 29 set. 2016.

BRASIL. Agência Nacional de Energia. **Resolução Normativa n.º 482, de 17 de Abril de 2012**. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2012482.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2016.

BRASIL. Agência Nacional de Energia. **Resolução Normativa n.º 687, de 24 de Novembro de 2015**. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2015687.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante n.º 69**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 28 set. 2016.

CAMEX. Câmara de Comércio Exterior. **Resolução n.º 64, de 22 de julho de 2015**. Disponível em: <<http://camex.gov.br/legislacao/interna/id/1423>>. Acesso em: 29 set. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CALIENDO, Paulo. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, v. 2, p. 62-86, 2014.

_____. Direitos fundamentais, direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Porto Alegre, ano 1, n. 7, 2009.

ESTADO DO PARANÁ. Assembleia Legislativa. **Projeto de Lei n.º 378/2015**. Disponível em: <<http://portal.alep.pr.gov.br/index.php/pesquisa-legislativa/proposicao?idProposicao=55447>>. Acesso em: 28 set. 2016.

ESTADO DO PARANÁ. Secretaria da Fazenda. **Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n. 6.080, de 28.09.2012**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2016.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa. **Decreto n.º 52.964, de 30 de MARÇO DE 2016**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legislativo/Legisla%C3%A7%C3%A3oEstadual.aspx>>. Acesso em: 27 set. 2016.

EPE. Empresa de Pesquisa Energética. **Inserção da Geração Fotovoltaica Distribuída no Brasil – Condicionantes e Impactos**. Disponível em: <<http://tinyurl.com/h3fybfd>>. Acesso em: 19 set. 2016.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; VOSGERAU, Douglas. A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 13, n. 24, p. 207-221, 2014.

GONCALVES, Helena de Toledo Coelho; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Tributação, concorrência e desenvolvimento econômico sustentável. In: GONÇALVES, Oksandro Osdival; FOLMANN, Melissa (Org.). **Tributação, concorrência e desenvolvimento**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2013, v. 1, p. 44.

GREENPEACE. **Os brasileiros diante da microgeração de energia renovável**. Disponível em: <<http://marketanalysis.com.br/wp-content/uploads/2014/07/searchsearchsearch.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2016.

GREENPEACE. **Como o incentivo à energia solar fotovoltaica pode transformar o Brasil**. Disponível em: <http://www.greenpeace.org/brasil/Global/brasil/documentos/2016/Relatorio_Alvorada_Greenpeace_Brasil.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016.

INPE. Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais. **Atlas Brasileiro de Energia Solar**. Disponível em: <http://ftp.cptec.inpe.br/labren/publ/livros/brazil_solar_atlas_R1.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016.

INEE. Instituto Nacional de Eficiência Energética. **O que é geração distribuída**. Disponível em: <http://www.inee.org.br/forum_ger_distrib.asp>. Acesso em: 19 set. 2016.

JUNIOR, Dilermando Pereira Lima; MAGALHÃES, André Lincoln Barroso; VITULE, Jean Ricardo Simões. Dams, politics and drought threat: the march of folly in Brazilian freshwaters ecosystems. **Natureza & Conservação**, v. 13, n. 2, p. 196-198.

KALIL, Gilberto Alexandre de Abreu; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Incentivos fiscais à inovação tecnológica como estímulo ao desenvolvimento

econômico: o caso das Start-ups. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 17, n. 113, p. 497-520, 2016, p. 507.

MIRANDA, Raul Figueiredo Carvalho. **Análise da Inserção de Geração Distribuída de Energia Solar Fotovoltaica no Setor Residencial Brasileiro**. 2013. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Rio de Janeiro.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 2. ed., rev. e atual. Coimbra: Coimbra, 1986.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

PORTAL SOLAR. **Quanto custa a energia solar Fotovoltaica**. Disponível em: <<http://www.portalsolar.com.br/quanto-custa-a-energia-solar-fotovoltaica.html>>. Acesso em: 23 set. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SZTAJN, Rachel. Law and economics. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 74-83.

WINEMILLER, K. O. et al. Balancing hydropower and biodiversity in the Amazon, Congo, and Mekong. **Science**, v. 351, n. 6269, p. 128-129, 2016.

UMA ANÁLISE SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DOS ENCARGOS SETORIAIS INCIDENTES SOBRE A CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA

Francisco Dias de Oliveira Júnior

INTRODUÇÃO

Não é de agora que analistas e estudiosos do setor vêm alertando para o alto índice da carga tributária sobre a conta de energia, além da existência dos denominados subsídios e encargos, que elevam ainda mais o custo da energia elétrica ao consumidor final. Ademais, um dos motivos da desinformação sobre a tributação no setor elétrico está relacionado à complexidade de seu arcabouço jurídico.

Não há dúvidas de que a carga tributária sobre a conta de luz é elevadíssima, chegando, em alguns casos, a ultrapassar o percentual de 50%². Como se não bastasse

¹ Mestrando em Direito Privado (Faculdade 7 de Setembro – FA7). Pós-graduação MBA em Regulação de Serviços Públicos (FGV) e em Direito e Processo Tributário (Faculdade Leão Sampaio). Bacharel em Engenharia Elétrica (UFC) e em Direito (FA7). E-mail: fdoj2009@hotmail.com.

² Para maiores detalhes ver estudo realizado por OLIVEIRA JÚNIOR, Francisco Dias de. Tributos nas tarifas residenciais de energia elétrica: caso do Ceará. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4524, 20 nov. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/44706>>. Acesso em: 19 jul. 2016. Nesse mesmo sentido, ver ALVES, Job de Figueiredo Silvério. **A utilização do setor elétrico como instrumento de implementação de políticas públicas e os reflexos para a sociedade brasileira (1995-2004)**. 2006. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências

essa elevada carga tributária, o consumidor ainda tem que arcar com o pagamento de encargos setoriais que incidem sobre o valor da tarifa de energia elétrica e que, em alguns casos, podem chegar a quase 8%³ do valor total da fatura.

Deve-se ressaltar que, consta na conta de energia a discriminação dos tributos federais (PIS/COFINS), do tributo estadual (ICMS) e do tributo municipal (Contribuição de Iluminação Pública – CIP) e, separadamente, não sendo denominado de tributo, constam as informações relacionadas ao valor arrecadado com os encargos setoriais.

Logo, a primeira indagação que surge é: o que são esses encargos setoriais? Se são tributos, não são apresentados ao consumidor final como tal e não fazem parte do cálculo da carga tributária incidente sobre a conta de luz.

Apesar de a própria denominação de encargos setoriais – e não de alguma espécie de tributo existente – parecer demonstrar, *a priori*, que tais encargos não são tributos, deve-se levar em consideração a regra do art. 4º, I, do Código Tributário Nacional (CTN) de que o nome que o instituto jurídico recebe não é suficiente para demonstrar a sua natureza jurídica.

Parte-se, desde logo, da seguinte questão problema: qual a natureza jurídica dos encargos setoriais? Complementarmente, questiona-se: se esses encargos têm natureza tributária, que espécie de tributo seria? Ou, se a natureza jurídica não for de tributo, seria de preço público (tarifa)?

Diante do universo de encargos setoriais existentes (atualmente são nove), como um corte metodológico serão analisados apenas dois deles: a Taxa de Fiscalização de

Humanas e Naturais. Orientador: Luiz Cláudio Moisés Ribeiro. p. cxlv.

³ Cf. ALVES, Job de Figueiredo Silvério. Op. cit., p. cxlv.

Serviço de Energia Elétrica (TFSEE) e Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética (P&D/EE).

Se a premissa de que os encargos setoriais são tributos ocultos, camuflados na forma de encargos, for confirmada verdadeira, ter-se-á uma outra visão sobre a real carga tributária incidente sobre o consumo da energia. Visão essa, atualmente, pouco discutida academicamente e judicialmente.

Cabe, ainda, questionar o seguinte, se os encargos são tributos, porque não são denominados como tal na conta de energia? O fato de discriminá-los, separadamente dos tributos, não seria uma afronta ao princípio da transparência fiscal, tão importante na contemporaneidade? Vale dizer, não seria uma fraude contra o contribuinte e uma violação ao art. 150, § 5º, da Constituição?

Em síntese, a controvérsia reside, portanto, na busca pela resposta a seguinte indagação: qual a natureza jurídica dos encargos setoriais? A possível resposta é que tais encargos tenham natureza jurídica de tributo – e, desde logo, restaria demonstrado que tal exação é ilegal e inconstitucional –, ou, ainda, que referidos encargos tenham natureza jurídica de tarifa pública e que, portanto, deveriam estar embutidos na própria tarifa de energia. Desse modo, o que se busca é a interpretação técnica dos encargos setoriais à luz do ordenamento jurídico pátrio, como forma de tornar menos complexa o entendimento jurídico da fatura de energia elétrica.

Por fim, ao se valer de raciocínio hipotético-dedutivo, por meio de pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e de textos legais, descritiva e exploratória, o artigo objetiva tornar mais transparente para o consumidor final a real natureza e o sentido da cobrança dos encargos setoriais citados.

CARACTERÍSTICAS, FINALIDADES E ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS E DAS TARIFAS

A partir da definição da natureza jurídica dos encargos setoriais será possível verificar sua constitucionalidade. Para que se alcance esta compreensão faz-se necessário trazer à tona alguns conceitos envolvendo a definição de tributo e de tarifa. Estes conceitos devem ser cotejados conjuntamente com a realidade do setor elétrico brasileiro, mais precisamente no que se refere ao faturamento da conta de energia, que possuem peculiaridades próprias e muitas vezes complexa para aqueles alheios a esse meio.

Ab initio, deve-se firmar o entendimento de que, se mencionados encargos arrecadados pela concessionária de energia elétrica, prestadora do serviço público, vão para os cofres públicos e destinam-se para o custeio de atividades afetas ao Estado e às políticas públicas governamentais, na forma de receita derivada, estar-se a tratar de uma espécie de tributo. *A contrario sensu*, se o encargo cobrado é para cobrir custos da própria concessionária e são afetos à prestação do serviço público de geração, transmissão ou distribuição de energia, estar-se diante de uma espécie de tarifa.

Aliomar Baleeiro conceituou receita como a “entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”⁴.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado⁵, independentemente da concepção de Estado que se venha

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p.116.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29.ed.

a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira, pois, para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros⁶. Para custear suas despesas, o Estado precisa, em contrapartida de receitas públicas, que podem ser divididas em originárias e derivadas. Aquelas – denominadas, também, de receitas não tributárias – provêm diretamente da atividade econômica explorada pelo Estado, por meio, principalmente, de suas empresas públicas e sociedades de economia mistas⁷. Estas, por seu turno, advêm dos tributos arrecadados pelo Estado⁸.

Nesse diapasão, traz-se à baila a lição de Hugo de Brito Machado⁹:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia¹⁰.

São Paulo: Malheiros, 2008. p. 26.

⁶ Para Ricardo Lobo Torres, atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 3.

⁷ Entretanto, conforme art. 173 da Constituição Federal o exercício de atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou em face de relevante interesse coletivo.

⁸ Para maiores detalhes ver FRANCO, Antônio L. de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro**. Coimbra: Almedina, 1986.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 2008. p. 26.

¹⁰ Nesse mesmo sentido, afirma Klaus Tipke e Douglas Yamashita que “O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas

Entretanto, para que o Estado desempenhe o seu mister de arrecadar, deve observar, dentre outros, o princípio da legalidade. Nesse passo, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso II, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Este é o princípio geral da legalidade, porque pode ser alegado contra qualquer exigência positiva ou negativa que não tenha fundamento em lei. Além disso, a Constituição estabelece, em seu art. 150, inciso I, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Para uns poucos impostos e para a CIDE, há exceções restritas à regra da reserva de lei formal, nas quais a Constituição se conforma com a mera reserva de lei material, traduzida em ato do Poder Executivo. As exceções atêm-se à possibilidade de alteração, por ato do Poder Executivo, das alíquotas legalmente fixadas¹¹.

A Constituição não dá à lei o poder de delegar ao Executivo a livre fixação da alíquota. Em relação aos impostos excepcionados, também não lhe permite que autorize o Executivo a modificar as alíquotas quando ele julgue conveniente, ou de acordo com as diretrizes ou razões que ele próprio venha a traçar, uma vez que a atuação do Executivo se submete ao cumprimento das condições especificadas pela lei, a par de observar os limites nela fixados. Já quanto à CIDE excepcionada, embora não se exija a indicação de condições para a modificação da alíquota pelo Executivo, a própria Constituição impõe

tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 116.

limites à atuação desse Poder, que só pode reduzir (não aumentar) a alíquota e, uma vez reduzida, pode restabelecê-la (tendo, portanto, como teto, a alíquota prevista na lei)¹².

No que se refere ao conceito de tributo, com fulcro no art. 3º, do CTN (Lei nº 5.172/1966), pode-se defini-lo como “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”.

Desse modo, toda prestação pecuniária obrigatória que não seja a multa, resultante de lei, e que é cobrada com observância do princípio da legalidade, configura tributo, a mais importante receita estatal. Integram, também, o quadro de receitas derivadas, as multas e penalidade pecuniárias aplicadas por autoridades administrativas ou pelo juiz.

Convém mencionar que, no Estado de Direito, o tributo estruturou-se como uma relação jurídica, no qual a imposição é estritamente regrada pela lei, por meio do qual os indivíduos contribuem para o custeio das despesas coletivas, que, conforme destaca Luciano Amaro, atualmente, “são não apenas as do próprio Estado, mas as de entidades de fins públicos”.¹³

Extrai-se, assim, a primeira diferenciação conceitual entre tributo e preço público (tarifa). Pois, ao contrário daquele, este exige relação contratual e vontade livre daquele que assume a obrigação.

Visto que o tributo serve ao custeio geral das despesas do Estado, por tal razão o professor Geraldo Ataliba¹⁴ os classificou em vinculados (taxa e contribuição de melhoria) e não vinculados (impostos).

¹² AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 117.

¹³ *Ibidem.*, p. 16.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Apontamento de ciência das finanças do direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais,

Adentrando, na distinção entre taxa (tributo) e preço público, é de Aliomar Baleeiro¹⁵ a explicação mais clássica:

Mas a construção doutrinária penetrou na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que há vários anos distingue entre uns e outros, deixando claro que só as taxas são tributos, como tais revestidos de compulsoriedade, ao passo que os preços apresentam caráter contratual, voluntário, porque, em geral, remuneram a venda de coisas do patrimônio público (terrenos, água, livros, jornais oficiais, sementes, reprodutores, etc.) ou renda deles provenientes (aluguéis, foros, laudêmios, serviços telefônicos, telegráficos, energia elétrica, etc).

Assim, enquanto as taxas remuneram serviços públicos compulsórios, as tarifas remuneram serviços públicos de fruição voluntária, conforme exposição *supra* e conforme se pode observar da dicção da Súmula nº 545, do STF: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

Desta forma, pode-se concluir que a contraprestação é a marca indelével da tarifa. Além disso, é relevante frisar que a tarifa, como preço público que é, tem como destinatário o concessionário prestador do serviço, que dela se torna proprietário. Por outro lado, o tributo tem como destinatário o Estado (União, Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios), detentor da competência constitucional para a instituição da exação.

1969, p. 195.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 62.

Por último, cabe lembrar que o Prêmio Nobel em economia Joseph Stiglitz¹⁶ identificou cinco propriedades desejáveis de um sistema tributário: eficiência, simplicidade, transparência, equidade e flexibilidade. Partindo-se dessa classificação de Stiglitz é possível ventilar, *ab initio*, que a tributação do setor elétrico, não atende as propriedades de simplicidade, diante de sua complexidade inegável, assim como, também, não atenderá a propriedade da transparência, caso seja demonstrado que os encargos setoriais têm natureza tributária.

Nesse diapasão, se a transparência fiscal é a regra e o sigilo a exceção, conforme aduzem tanto Denise Lucena Cavalcante¹⁷ quanto Joseph Stiglitz¹⁸, instituir um tributo com denominação diversa não seria uma forma velada de sigilo? Caracterizando, assim, ausência de transparência fiscal? É evidente que, se um instituto jurídico tem natureza de tributo e a ele é dado denominação diversa, não importando se há intenção expressa de iludir o consumidor, está-se diante de um sistema tributário que não preza pelo princípio da transparência.

¹⁶ STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector**. New York: W. W. Norton & Company, 1998. *passim*.

¹⁷ CAVALCANTE, Denise Lucena. A atuação da administração fazendária após a Lei nº 12.527/2011: a questão do acesso as informações fiscais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

¹⁸ STIGLITZ, Joseph. **On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life**. Disponível em: <<http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/On-Liberty-the-Right-to-Know-and-Public-Discourse-The-Role-of-Transparency-in-Public-Life.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

MAPEAMENTO DOS TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE A CONTA DE LUZ

Neste capítulo será demonstrado como as tarifas de energia elétrica são estruturadas considerando os aspectos tributários, ou seja, a finalidade será demonstrar que no custo da energia elétrica estão embutidos tributos federais, estaduais e municipais, além de encargos setoriais, que, não são considerados como tributos, pelo menos pelos órgãos responsáveis pela sua instituição. É de se ressaltar que, nessa pesquisa, não se verificou qualquer posicionamento do Poder Judiciário, no que se refere à natureza jurídica dos encargos setoriais, mas apenas posicionamentos doutrinários.

Tem-se como tributos federais incidentes sobre o consumo de energia elétrica o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). A cartilha publicada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel explicita de maneira objetiva a destinação e a forma de incidência desses tributos sobre a conta de luz dos consumidores:

Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS): cobrados pela União para manter programas voltados ao trabalhador e para atender a programas sociais do Governo Federal. A aplicação desses tributos foi recentemente alterada, com elevação no valor da conta de energia. Com a edição das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, o PIS e a COFINS tiveram suas alíquotas alteradas para 1,65% e 7,6%, respectivamente, passando a ser apurados de forma não cumulativa. Dessa forma, a alíquota média desses tributos passou a variar com o volume de créditos apurados mensalmente pelas concessionárias e com o PIS e a COFINS pagos

sobre custos e despesas no mesmo período, tais como a energia adquirida para revenda ao consumidor¹⁹.

Destaque-se que, a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 e é destinada, exclusivamente, às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social. Essa contribuição tem como base de cálculo do faturamento das empresas.

Por seu turno, o programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar nº 7/1970, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) foi instituído pela Lei Complementar nº 8/1970. Esses dois últimos tributos tiveram seus fundos unificados a partir de 11 de julho de 1976, pela Lei Complementar nº 26/1975, passando a denominasse PIS/PASEP.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é o tributo estadual incidente sobre o consumo de energia elétrica. Logo, o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, estabelecido pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Esta lei estabelece normas gerais sobre a cobrança do ICMS. As normas específicas são estabelecidas pelas legislações estaduais nas leis instituidoras do ICMS.

No Estado do Ceará o ICMS foi estabelecido pela Lei nº 12.670/1996 e regulamentado pelo Decreto nº 24.569/1997. São hipóteses de incidência do ICMS, a

¹⁹ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. **Por dentro da conta de luz:** informação de utilidade pública. 6. ed. Brasília: ANEEL, 2013. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/biblioteca/downloads/livros/PorDentrodaContaDeLuz_2013.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2016. p. 14.

entrada no Ceará, decorrente de operação interestadual, de energia elétrica e petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; e, as operações relativas à circulação de mercadorias.

A base de cálculo desse imposto é o valor (R\$) do consumo de energia elétrica que se obtém pela multiplicação do valor do consumo registrado (kWh) vezes o valor da tarifa (R\$/kWh) correspondente. A alíquota aplicável à energia elétrica é de 25% com adicional de dois pontos percentuais relativos ao Fundo de Combate à Pobreza (FECOP), totalizando uma alíquota final de 27%.

O tributo de competência dos municípios incidentes sobre o consumo de energia é a Contribuição de Iluminação Pública (COSIP), instituída com objetivo de custear os serviços de iluminação pública em substituição a antiga Taxa de Iluminação Pública (TIP).

Cabe mencionar que, anteriormente a edição da Emenda Constitucional nº 39/2002, o custeio da iluminação pública era realizado mediante a cobrança da Taxa de Iluminação Pública (TIP). Entretanto, em virtude do serviço de iluminação pública não se tratar de um serviço *uti singuli*, ou seja, específico e divisível, referida cobrança foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal²⁰, no ano de 2004.

²⁰ Cf. Súmula nº 670 do STF “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=670>>. Acesso em: 31 out. 2016. Para maiores detalhes ver os precedentes: AI 487.088/RJ, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 18/06/2004; RE nº 233.332-6/RJ, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 10/03/1999 e RE nº 256.588-1/RJ, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ de 16/04/2004.

ENCARGOS SETORIAIS: CONTEXTUALIZAÇÃO, ASPECTOS LEGAIS E NATUREZA JURÍDICA

Feitas essas rápidas digressões a respeito do conceito de tributo e tarifa (preço público), cabe agora enfrentar pontos essenciais à natureza jurídica dos encargos setoriais, tais como: compulsoriedade, contraprestação do serviço, destinação à concessionária ou ao Estado, dentre outros.

Cabe à Aneel fixar uma tarifa justa ao consumidor e que estabeleça para a concessionária de distribuição uma receita com a venda de energia elétrica capaz de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão. A tarifa fixada pela Aneel para as concessionárias de distribuição, através dos mecanismos de atualização (reajustes anuais e revisões periódicas), contempla as seguintes parcelas que integram a conta de luz: energia, transmissão, distribuição, encargos setoriais e tributos.

O sistema elétrico é composto por três fases (etapas) distintas: geração, transmissão e distribuição. A tarifa de energia é composta pelos custos envolvidos em todas essas etapas.

Os encargos setoriais, abaixo relacionados, fazem parte das políticas de Governo para o setor elétrico e são todos definidos em lei. Seus valores são estabelecidos por resoluções ou despachos da Aneel, para efeito de recolhimento pelas concessionárias dos montantes cobrados dos consumidores por meio da conta de energia.

Verifica-se que, apesar de os encargos setoriais serem estabelecidos por lei federal, a sua majoração ou redução é fixado por normativos infralegais (despachos ou resoluções) da Aneel.

Conforme relacionado no *site* da Aneel, existem atualmente os seguintes encargos setoriais: i) Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), ii) Taxa de

Fiscalização de Serviço de Energia Elétrica (TFSEE), iii) Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA), iv) Reserva Global de Reversão (RGR), v) Compensação Financeira pela Utilização de Recursos Hídricos (CFURH), vi) Encargo de Serviço do Sistema (ESS), vii) Operador Nacional do Sistema (ONS), viii) Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética (P&D/EE) e ix) Encargo de Energia de Reserva (EER)²¹.

Deve-se destacar que esses nove encargos não são discriminados individualmente na conta de energia, não sendo transparente ao consumidor o impacto percentual de cada um no custo final da energia consumida, no qual consta apenas a referência genérica “encargos setoriais” e o valor em reais (R\$) efetivamente cobrado. Em suma, tais encargos estão embutidos no valor da própria tarifa, não sendo visível ao consumidor final os percentuais correspondentes a cada um deles.

Estabelece a Resolução nº 166/2005-Aneel²² que o valor correspondente aos encargos setoriais deverá ser definido, em R\$, a partir da soma dos valores relativos aos seguintes itens e componentes: “I – TUSD – Encargos do Serviço de Distribuição [ESD]; II – TUSD – CCC S/ SE/ CO ou TUSD – CCC N/ NE; III – TUSD – CCC isolado; IV – TUSD – CDE S/ SE/ CO ou TUSD – CDE N/ NE; V – TUSD – PROINFA; VI – Encargos de Serviços do

²¹ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). **Informações para empreendedores**. Publicado em 17/03/2016. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/espaco-do-empendedor/-/asset_publisher/uPv0Vn1PiOn9/content/encargos/654800?inheritRedirect=false>. Acesso em: 10 ago. 2016.

²² BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. **Resolução nº 166/2005**. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2006/013/documento/bren2005166.pdf>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

Sistema [ESS]; e VII – TFSEE, P&D e Eficiência Energética, referente à aplicação da TE”.

Assim, a tarifa de fornecimento de energia elétrica da distribuidora é segregada em duas: a tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD) e a tarifa de energia (TE). A TUSD é paga tanto pelos consumidores cativos²³ como pelos livres, pelo uso do sistema de distribuição da empresa distribuidora à qual estão conectados. Enquanto que a TE é cobrada somente dos consumidores cativos, pois os livres compram energia diretamente das comercializadoras de energia elétrica ou dos agentes de geração. A TUSD compreende os custos do serviço de distribuição, encargos setoriais, remuneração dos investimentos e suas depreciações. A TE compreende os custos de compra com energia elétrica que inclui também encargos setoriais associados²⁴.

Vale ressaltar que o consumidor comum, ou seja, o consumidor de baixa tensão, a imensa maioria do universo

²³ A Lei nº 9.648/1998 criou dois grupos de consumidores aptos a escolher seu fornecedor de energia elétrica. O primeiro, dos **consumidores livres**, é composto pelas unidades consumidoras com carga maior ou igual a 3.000 kW atendidas em tensão maior ou igual a 69 kV. Também são livres para escolher seu fornecedor novas unidades consumidoras instaladas após 7 de julho de 1995 com demanda maior ou igual a 3.000 kW e atendidas em qualquer tensão. Estes consumidores podem comprar energia de qualquer agente de geração ou comercialização de energia. Aqueles que não se enquadrem nesses critérios, são denominados **consumidores cativos**, a grande maioria dos consumidores comerciais e industriais e praticamente todos consumidores residenciais do Brasil.

²⁴ FUGIMOTO, Sérgio Kinya. **Estrutura de tarifas de energia elétrica**: análise crítica e proposições metodológicas. São Paulo, 2010. 195 p. Tese (Doutorado) - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétricas. Orientador: Prof. Dr. Carlos Márcio Vieira Tahan. p. 49.

de consumidores existentes, tem sua tarifa de faturamento (preço público) formada pelos valores da TUSD e da TE.

Delimitou-se o tema à análise apenas dos encargos setoriais que incidem diretamente sobre a Tarifa de Energia (TE), posto que são custeados diretamente pelo consumidor final, ou seja, os encargos i) Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE) e ii) Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética (P&D/EE). Os demais encargos, incidentes sobre a denominada TUSD (i) Reserva Global de Reversão -RGR, ii) Conta de Consumo de Combustíveis - CCC, iii) o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica - PROINFA, iv) Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, e v) Encargo de Serviço do Sistema - ESS) – apesar de onerarem o custo da energia elétrica, posto que são repassados ao valor final da tarifa – são custeados diretamente pela concessionária. Assim, a concessionária poderia incluir referidos encargos nos custos para estipulação da tarifa final de energia.

A Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE) foi instituída pela Lei nº 9.427/1996, alterada pela Lei nº 12.783/2013, e, regulamentada pelo Decreto nº 2.410/1997, constitui receita para custeio das atividades da Aneel, que é uma autarquia federal, pertence à Administração Pública Federal Indireta, que, assim como as demais agências reguladoras, recebe a denominação de autarquia especial.

Conforme estabelece documento da própria Aneel, a TFSEE cobrada pela União, por meio da Aneel, “tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia deste Órgão Regulador [Aneel]”²⁵. Assim, ao relacionar a

²⁵ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. Módulo 5: **Encargos setoriais**. Sub-módulo 5.5: Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE. Instrumento aprovado pela Resolução Normativa nº 591/2013. Disponível em: <[http://www.aneel.gov.br/documents/654800/14860090/Vers%](http://www.aneel.gov.br/documents/654800/14860090/Vers%0)

TFSEE ao exercício do poder de polícia da Aneel de fiscalizar os serviços públicos regulados, deixou-se evidente que se trata realmente de uma taxa, espécie do gênero tributo, como a própria denominação sugere.

Nas palavras de Edmundo Montalvão²⁶, “a TFSEE é imprescindível ao funcionamento do modelo de regulação adotado pela União, pois constitui a integralidade da receita da Aneel”. Ou seja, a destinação da arrecadação da TFSEE é para uma entidade da Administração Indireta da União, portanto, a destinação é para o poder público e não para a concessionária prestadora de serviço público (empresa particular).

A TFSEE equivale a 0,5% do benefício econômico anual auferido pela concessionária, permissionária ou autorizado do serviço público de energia elétrica. Seu valor anual é estabelecido pela Aneel com a finalidade de constituir sua receita, para a cobertura do custeio de suas atividades. Para o segmento de geração e transmissão (produtores independentes, autoprodutores, concessionários, permissionários) o valor é determinado no início de cada ano civil, e para os distribuidores, o cálculo se dá a cada data de aniversário da concessão. Os valores estabelecidos em resolução são pagos mensalmente em duodécimos e sua gestão fica a cargo da Aneel.

C3%A3o+V0_subm%C3%B3dulo+5.5+do+Proret.pdf/1ac8c175-7bfb-416e-81e1-6a34ed7f1de6 >. Acesso em: 8 jun. 2016.

²⁶ MONTALVÃO, Edmundo. **Impacto de tributos, encargos e subsídios setoriais sobre a conta de luz dos consumidores**. Texto para discussão n° 62. Brasília, setembro de 2009. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-62-impacto-de-tributos-encargos-e-subsidios-setoriais-sobre-as-contas-de-luz-dos-consumidores>>. Acesso em: 29 maio 2016. p.64.

Conforme destaca Márcio Rodrigues de Melo²⁷, existe controvérsia entre os juristas quanto à questão da natureza jurídica das taxas de regulação, visto que as leis de criação das principais agências reguladoras federais (Aneel, Anatel, por exemplo) dispõem sobre possibilidade de cobrança de taxas em decorrência da fiscalização realizada por esses entes reguladores. Por isso, alguns doutrinadores consideram que a referida exação é um tributo, definido no artigo 145, II, da Constituição Federal e no artigo 78, caput, do Código Tributário Nacional.

Nesse mesmo sentido é o posicionamento de Hugo de Brito Machado²⁸:

[...] não existe nenhum amparo jurídico para a cobrança do denominado valor de outorga como 'encargo contratual'. A distinção entre atividade privada e atividade de prestação de serviço público mediante concessão não autoriza a conclusão de que a atividade pública de regulação desta última não caracteriza poder de polícia e por isto mesmo não ensejaria a cobrança de taxa. Na verdade, a atividade a ela concedido é uma atividade privada que se submete ao controle do Estado e a atividade regulatória deste se caracteriza o exercício do poder de polícia. Não há impropriedade no art. 78 do Código Tributário Nacional. Se é certo que o Estado não exerce o poder de polícia sobre ele mesmo, e por isto não seria adequado falar em poder de polícia em relação a atividades das quais o Estado é titular, não é incorreto falar-se de poder de polícia exercido sobre a execução dessas mesmas

²⁷ MELO, Márcio Rodrigues. **A natureza jurídica das taxas de fiscalização cobradas pelas agências reguladoras**. 2010. 82 f. Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010. Orientação: Profa. Dra. Maria Lírida Calou Araújo e Mendonça. p.72.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. 2008. p. 91.

atividades quando atribuídas, mediante concessão, a um particular. Assim, a quantia a ser cobrada da concessionária de serviços públicos é taxa e, portanto, está submetida ao regime tributário, vale dizer, há de ser instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e não pode ter base de cálculo própria de imposto.

A contrario sensu, em razão das taxas de fiscalização serem estabelecidas nos contratos de concessão, alguns consideram que as mesmas devem ser consideradas contratuais. Nesse sentido é a lição de Alexandre Santos de Aragão²⁹ ao afirmar que:

No que diz respeito às agências reguladoras de serviços públicos ou da exploração privada de monopólios ou bens estatais entendemos, sinteticamente, que não se trata de taxa propriamente dita, uma vez que a agência não exerce poder de polícia sobre os concessionários, mas sim um dever de fiscalização, fulcrado no contrato de concessão, inerente ao Poder Concedente ou titular do monopólio ou do bem (ex.: art. 4º, IX, Lei nº 9.984 e art. 11, Lei nº 9.427/96).

Essa tese não defensável, pois o contrato de concessão regula as relações entre o concessionário e o poder concedente; e, a taxa de fiscalização, apesar de ser arrecadada pelo ente regulador dos cofres da concessionária, é, de fato, custeada pelo consumidor final da energia, por meio dos encargos setoriais. Assim, desde já, nos filiamos a corrente daqueles que defendem que as taxas de fiscalização, a exemplo da TFSSE, que tem como

²⁹ ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências reguladoras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 332.

destino o custeio da Aneel, tem natureza jurídica tributária, na espécie taxa. Inclusive, a contraprestação pelo pagamento da taxa estaria relacionada à fiscalização exercida pela Aneel, no exercício de seu poder de polícia.

Logo, *conforme* a própria denominação e previsão legal trata-se de um tipo de taxa, portanto, uma espécie de tributo. Deste modo, na discriminação da conta de energia deveria ser contabilizado juntamente com os demais tributos federais e não como encargo setorial, como se tributo não fosse, como ocorre atualmente.

Que a TFSSE tem natureza jurídica de taxa não resta dúvida, mas se é taxa e está relacionada ao poder de polícia da Aneel em fiscalizar as concessionárias de serviços públicos de energia elétrica, não deveriam ser dessas o encargo? Vale dizer, não seria as concessionárias as responsáveis pelo pagamento dessas taxas? Por quê, então, as mesmas são custeadas diretamente pelos consumidores? A resposta é cristalina: trata-se de uma ilegalidade, ou seja, a instituição de taxa, espécie tributária, como se fosse um encargo na conta de energia, e custeado pelo consumidor e não, por quem deveria ser, pela concessionária distribuidora de energia elétrica (pela Coelce, no caso do Estado do Ceará).

Sobre o encargo P&D/EE, este foi criado pela Lei nº 9.991/2000, que estabelece que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) em programas de eficiência energética no uso final.

Os recursos são destinados ao Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), ao Ministério de Minas e Energia (MME) e aos agentes, a serem aplicados em

projetos aprovados pela Aneel. Estão envolvidos com a sua gestão o MCT, o MME, a Aneel, a Eletrobrás e os próprios agentes (concessionárias distribuidoras de energia).

Em 2009, via Lei n° 12.111/2010 (convertida da Medida Provisória n° 166/2009), o encargo de P&D foi elevado em 0,3 pontos percentuais (a alíquota passou a ser de 1,3% da Receita Operacional Líquida - ROL) para custear os repasses para estados e municípios que sofreram perdas de arrecadação do ICMS decorrente da redução do consumo de combustíveis fósseis após a interligação de seus sistemas isolados à rede de transmissão nacional.

As novas atividades aptas a receber recursos do encargo de P&D/EE incluem: programas de universalização do serviço público de energia elétrica; financiamento de projetos socioambientais; projetos de eficiência econômica; e pagamento de faturas de energia elétrica de unidades consumidoras de órgãos estaduais e municipais (art. 6° da Lei n° 12.111/2010).

Se os recursos deste encargo setorial, parte deles, são destinados a cobrir o pagamento de contas de luz de órgãos do Estado e do Município, no qual está localizado o usuário consumidor de energia, evidentemente não se está diante de valor referente a tarifa, uma vez que o destinatário não é a concessionária de serviço público, mas o próprio poder público (Estado-membro ou Município). Portanto, se não é tarifa, trata-se de instituto de natureza tributária, visto que tem a finalidade de custear políticas públicas estaduais e municipais.

Os programas de universalização do serviço público de energia elétrica, de financiamento de projetos socioambientais e de projetos de eficiência econômica são de responsabilidade da concessionária e devem custeados por ela por meio da arrecadação da tarifa (preço público), logo, a parte da arrecadação destinada a esses projetos tem natureza tarifária.

Verifica-se que, referidas atividades, conforme já demonstrado, têm natureza mista, sendo umas de responsabilidade da concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica e outras de responsabilidade do poder público. Assim, tem-se, aqui, um encargo de natureza anômala, vale dizer, tem natureza de tarifa, em parte, e natureza de tributo, noutra.

No que se refere aos encargos supramencionados que têm natureza tributária, posto que sua arrecadação vai para os cofres públicos para custeio de políticas públicas do setor elétrico, pode-se inferir que se trata de alguma espécie de contribuição, do gênero tributo.

Não se pode cair na armadilha de afirmar que tais encargos não são compulsórios, simplesmente, pelo fato de que o consumo de energia elétrica não é obrigatório, mas uma opção de cada consumidor. Se esse argumento fosse válido, poderíamos afirmar que os tributos incidentes sobre o feijão não são compulsórios, pois temos, também, a opção de consumi-lo ou não. O fato é que, ao optar-se pelo consumo quer da energia elétrica quer do feijão, neste o pagamento do tributo se torna obrigatório e naquele tanto os tributos quanto os encargos se tornam obrigatórios.

No que concerne ao requisito de contraprestação do serviço, pode-se concluir que o pagamento da tarifa é a contraprestação pela energia efetivamente entregue. Logo, se o encargo está embutido na própria tarifa é forçoso inferir que pela cobrança dos encargos haveria uma contraprestação da concessionária de serviço público. Entretanto, nem todo encargo, embutido na tarifa, que é arrecadado vai para os cofres da concessionária distribuidora de energia.

Desde já, é relevante destacar que o melhor critério para definir se um encargo setorial tem natureza de tarifa ou de tributo é verificar a sua origem-destinação: se o valor arrecadado com o encargo sai do bolso do particular (usuário-contribuinte) e vai compor uma receita pública

cuja finalidade é custear ou fomentar políticas públicas do setor elétrico tem-se natureza tributária. Por outro lado, se o valor arrecadado com determinado encargo vai para os cofres da concessionária, como uma contraprestação pelo serviço prestado, estar-se-á diante de uma cobrança de natureza tarifária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os encargos setoriais são cobrados compulsoriamente de todos os consumidores do sistema elétrico, de acordo o respectivo consumo, seguindo os critérios definidos na Resolução nº 166/2005-Aneel.

O encargo setorial denominado de Taxa de Fiscalização dos Serviços de Energia Elétrica – TFSEE, tem natureza jurídica tributária de taxa. Pois, tem como finalidade compor a receita pública destinada a custear as atividades da Aneel, mas especificamente a atividade de fiscalização (exercício do poder de polícia).

Entretanto, referida exação é custeada, de forma ilegal, pelos consumidores e não pela concessionária prestadora do serviço público de distribuição de energia (no caso do Estado do Ceará: Coelce), como deveria ser. Além disso, em flagrante descumprimento do princípio da transparência fiscal, a mesma não aparece discriminada individualmente na conta energia, fazendo parte apenas da composição dos encargos setoriais, embutida na própria tarifa (preço público) como se tributo não fosse.

O encargo setorial denominado P&D/EE tem natureza jurídica mista de tributo (contribuição) e de tarifa. Uma vez que parte da arrecadação vai compor a receita pública da União (Ministério das Minas e Energia (MME)) e parte vai para a receita privada da concessionária de serviços públicos. Portanto, sua cobrança como encargo é, também, ilegal e inconstitucional.

Se as receitas públicas podem ser de três tipos, isto é, receitas originárias, derivadas e transferidas, e as receitas provenientes da arrecadação dos encargos setoriais P&D/EE e TFSEE não se enquadram nem como receitas originárias nem como transferidas, conclui-se que se trata de receita derivada, cujo fundamento é poder impositivo do Estado sobre um patrimônio alheio.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Job de Figueiredo Silvério. **A utilização do setor elétrico como instrumento de implementação de políticas públicas e os reflexos para a sociedade brasileira (1995-2004)**. 2006. 205 f. Orientador: Luiz Cláudio Moisés Ribeiro. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Humanas e Naturais. Disponível em: <http://portais4.ufes.br/posgrad/teses/tese_3407_Job_d_e_Figueiredo_S._Alves.pdf>. Acesso em: 29 maio 2016.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências reguladoras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamento de ciência das finanças do direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p.116.
- BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). **Informações para empreendedores**. Publicado em

17/03/2016. Disponível em:
 <http://www.aneel.gov.br/espaco-do-empendedor/-/asset_publisher/uPv0Vn1PiOn9/content/encargos/654800?inheritRedirect=false>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. **Módulo 5: Encargos setoriais.** Sub-módulo 5.5: Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE. Instrumento aprovado pela Resolução Normativa nº 591/2013. Disponível em:
 <http://www.aneel.gov.br/documents/654800/14860090/Vers%C3%A3o+V0_subm%C3%B3dulo+5.5+do+Proret.pdf/1ac8c175-7bfb-416e-81e1-6a34ed7f1de6> .
 Acesso em: 8 jun. 2016.

_____. **Por dentro da conta de luz:** informação de utilidade pública. 6. ed. Brasília: ANEEL, 2013. Disponível em:
 <http://www2.aneel.gov.br/biblioteca/downloads/livros/PorDentrodaContadeLuz_2013.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2016.

_____. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. **Resolução nº 166/2005.** Disponível em:
 <<http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2006/013/documento/bren2005166.pdf>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A atuação da administração fazendária após a Lei nº 12.527/2011: a questão do acesso as informações fiscais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (Coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho.** São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

FRANCO, Antônio L. de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro.** Coimbra: Almedina, 1986.

FUGIMOTO, Sérgio Kinya. **Estrutura de tarifas de energia elétrica: análise crítica e proposições metodológicas.** São Paulo, 2010. 195 p. Tese (Doutorado) - Escola

Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétricas. Orientador: Prof. Dr. Carlos Márcio Vieira Tahan.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, Márcio Rodrigues. **A natureza jurídica das taxas de fiscalização cobradas pelas agências reguladoras**. 2010. 82 f. Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010. Orientação: Profa. Dra. Maria Lírida Calou Araújo e Mendonça.

MONTALVÃO, Edmundo. **Impacto de tributos, encargos e subsídios setoriais sobre a conta de luz dos consumidores**. Texto para discussão n° 62. Brasília, setembro de 2009. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-62-impacto-de-tributos-encargos-e-subsidios-setoriais-sobre-as-contas-de-luz-dos-consumidores>>. Acesso em: 29 maio 2016.

OLIVEIRA JÚNIOR, Francisco Dias de. Tributos nas tarifas residenciais de energia elétrica: caso do Ceará. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4524, 20 nov. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/44706>>. Acesso em: 29 maio 2016.

STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector**. New York: W. W. Norton & Company, 1998.

_____. **On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life**. Disponível em: <<http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/On-Liberty-the-Right-to-Know-and-Public-Discourse-The-Role-of-Transparency-in-Public-Life.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

VEÍCULOS ELÉTRICOS, DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

João Ricardo Fabrion Nüske¹

INTRODUÇÃO

A Organização das Nações Unidas, através dos chefes de Estado e de Governo reunidos em Nova York no ano de 2015, firmaram os novos 17 objetivos do desenvolvimento sustentável, bem como 169 metas a serem alcançadas. Possuem com a precípua finalidade a concretização dos direitos humanos e alcance da igualdade de gênero, através do equilíbrio entre as três dimensões do desenvolvimento sustentável, a econômica, a social e a ambiental, a qual norteará as ações pelos próximos 15 anos em áreas essenciais para a humanidade e para o planeta.

O Brasil, como signatário da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, encontra-se atualmente na adoção de medidas econômicas, políticas, sociais e ambientais a fim de concretizar os objetivos firmados juntamente com outros Estados. Todavia, surge no contexto econômico atual a ocorrência de uma incompatibilidade entre o desenvolvimento e a realização deste de forma sustentável.

¹ Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Especializando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Especialista em Direito Previdenciário pela Escola Superior da Magistratura Federal, advogado no escritório Nüske Advogados Associados.

Enquanto a maior parte dos países investem elevados percentuais no desenvolvimento e implantação de veículos não poluentes, em especial veículos elétricos – como é o caso da França – o Brasil ainda engatinha na adoção de políticas fiscais incentivadoras a aquisição e a implantação da estrutura necessária básica aos veículos elétricos. Todavia, não só os aspectos políticos econômicos devem ser considerados, mas também e especialmente, a utilização de uma tributação extrafiscal que induza a conduta dos brasileiros à utilização de veículos não poluentes.

Através de uma tributação extrafiscal seria possível ordenar as condutas sociais e econômicas no Brasil, em especial aquelas destinadas à implantação na economia brasileira do veículo elétrico, não poluente. Desta forma, cumprir-se-ia tanto o disposto na Constituição Federal de 1988 bem como o objetivo 3 da agenda 2030 da ONU, qual seja, *reduzir substancialmente o número de mortes e doenças por produtos químicos perigosos, contaminação e poluição do ar e água do solo*.

Diante das características tributárias do Imposto sobre Produtos Industrializados, seria este tributo o mais indicado para se conceder isenções fiscais e, através desta, incentivar o consumo e a produtividade interna. Ademais, não havendo uma tributação específica atualmente, a concessão de isenções não acarretaria uma renúncia de receitas nacionais possibilitando, assim, o desenvolvimento sustentável através da renovação da frota automotiva nacional.

SUSTENTABILIDADE

O direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado é assegurado a todos pela Carta Constitucional

de 1988, em seu artigo 225², sendo considerado bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida, tendo sido atribuído tanto ao Poder Público quanto à coletividade a proteção e preservação do mesmo para as gerações futuras. Decorre este direito dos objetivos trazidos pela própria Constituição Federal em seu artigo 170, VI, onde não obstante assegurar uma existência digna a todos, determina que esta existência observe como princípio a *defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação*.

Em que pese a previsão constitucional assegurando a defesa do meio ambiente, traz-se também como exemplo de legislação ordinária a Lei nº 6.938/1981, que define objetivos à Política Nacional do Meio Ambiente, como a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental. Ademais, referida norma amplia a conceituação trazida pela Carta Magna, inserindo também a previsão de a referida melhoria da qualidade ambiental deverá visar também assegurar conduções ao desenvolvimento socioeconômico.

Ocorre, todavia que, com o desenvolvimento da sociedade não mais passou a ser suficiente a defesa do meio ambiente de forma isolada, ignorando inúmeros outros problemas sociais como a pobreza, violência doméstica, trabalho escravo e infantil, homofobia, exclusão digital, sob pena de se termos um planeta ecologicamente equilibrado, porém social e economicamente desequilibrado. É neste contexto que o termo sustentabilidade foi legitimado por ocasião da Eco 92 no Rio de Janeiro, tendo sido definido desenvolvimento sustentável como *o que atende às necessidades*

² Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

das gerações presentes sem comprometer a possibilidade das gerações futuras de atenderem às suas próprias necessidades.

Definição mais completa e recente afirma tratar-se a sustentabilidade como:

[...] princípio constitucional que determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo e precavido, no presente e no futuro, o direito ao bem-estar. (FREITAS, Juarez, 2016, p. 43)

É neste contexto de sustentabilidade que se insere o papel do Estado como responsável pela concretização deste desenvolvimento, através de políticas públicas e tratamento diferenciado que assegurem resultados justos – e não somente esperados – no sentido de garantir um bem-estar duradouro e multidimensional, que transcenda os limites do direito ambiental, inserindo-se também nas esferas jurídico-política, ética, social e econômica (FREITAS, Juarez, 2016, p. 63 – 76).

Desta forma, considerando as inúmeras dimensões que compõe a sustentabilidade, faz-se necessário, para fins de implantação de medidas eficazes, seja no sentido de preservar, seja no de estimular condutas humanas, a realização de avaliação de impactos destas decisões. Nesse sentido, decisão alguma poderia ser tomada sem que se realizasse antes uma avaliação de impactos também nas outras dimensões uma vez que, considerando o entrelaçamento das dimensões, é possível que aos efeitos de uma decisão tomada em uma dimensão, venha a causar efeitos nas demais – podendo ser positivos ou negativos.

Nesse sentido, o Estado brasileiro deveria reelaborar as prioridades adotadas utilizando-se, para tanto, critérios de avaliação qualitativa e quantitativa do impacto das políticas públicas com o objetivo de que os custos diretos e indiretos sejam relevados em relação aos benefícios sociais, ambientais e econômicos (FREITAS, Juarez, 2015, p. 116). Conclui também o autor afirmando que a administração brasileira deverá *levar a sério o planejamento e o estudo sistemático dos impactos (estimativa dos efeitos diretos e colaterais das providências de regulação, formulação ou implementação de políticas públicas)* (FREITAS, Juarez, 2015, p. 129).

Dentre as medidas adotadas pelo Brasil como forma de buscar o desenvolvimento sustentável está a assinatura da Agenda 2030 das Nações Unidas que, em seu objetivo 3 traz como meta *assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades*, sendo complementado com o objetivo de *até 2030, reduzir substancialmente o número de mortes e doenças por produtos químicos perigosos, contaminação e poluição do ar e água do solo*.

Ocorre que, no contexto da economia brasileira ainda persistem os fortes investimentos na indústria automobilística, voltado para o consumo de combustíveis fósseis que em nada corresponde com o desenvolvimento sustentável e com os objetivos travados na agenda 2030. Isto porque o investimento histórico brasileiro voltou-se em sua quase totalidade à extração e refinamento de petróleo, através da Petrobrás e de incentivos à vinda de montadoras de veículos para o Brasil, como forma de combate ao desemprego nacional. Desta forma, uma mudança nas políticas públicas que envolvam a redução da emissão de gases poluentes encontra-se diretamente relacionada a uma mudança na estrutura econômica do país, mudando o foco de investimentos econômicos.

Não obstante esta mudança estrutural, faz-se necessária uma maior prioridade às inovações científicas,

como aquelas vinculadas às energias renováveis e biocombustíveis, objetivando uma mudança para a superação definitiva da dependência dos combustíveis fósseis, o que atenderia tanto os objetivos sustentáveis da agenda 2030 quanto o Acordo de Paris (FREITAS, Juarez, 2016, p. 96).

Parcela desta evolução para a independência dos combustíveis fósseis depende diretamente do direito tributário, através de uma tributação mais indutora de um consumo consciente e, neste aspecto deve se considerar que a opção por uma carga tributária elevada, seja de forma direta ou indireta na empresa ou no mercado, pode vir a desestimular a adoção de práticas sustentáveis, devido ao elevado custo que é repassado ao consumidor do produto ou serviço. Saliente-se aqui a necessidade de se ultrapassar a concepção de que a tributação possui como finalidade tão somente uma atividade arrecadatória do Estado, devendo-se ampliar referido conceito para um contexto pluridimensional e, dentre estas dimensões, o princípio constitucional do desenvolvimento sustentável e a tributação extrafiscal.

TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL e desenvolvimento sustentável

A Constituição Federal de 1988 é considerada por muitos como sendo uma constituição dirigente, no sentido de não somente atuar como complementar ao mercado, mas também para fins de direcionamento da sociedade, buscando o progresso, a estabilidade, a justiça, a liberdade econômica (LEÃO, Martha Toribio, 2015, p. 35) e, também, o desenvolvimento sustentável. Conclui-se esta atuação da Constituição a partir do próprio preâmbulo da Carta Magna que assegura a busca por *direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento,*

a igualdade e a justiça como valores supremos (Constituição Federal de 1988).

Assim, a partir do momento em que o Estado se torna um interventor na busca do desenvolvimento sustentável e do bem-estar social, deixando de ser mero expectador, a atividade financeira deixou também de ter um caráter meramente arrecadatório passando a incluir uma natureza extrafiscal. É nesse sentido extrafiscal que a atividade financeira do Estado busca ordenar as relações sociais e econômicas, não só obter recursos à Administração Pública.

Afirma Mizabel Derzi ser o tributo extrafiscal quando o mesmo não busca essencialmente a obtenção de recursos para o custeio, mas sim ordenar a sociedade e/ou a economia (DERZI, Misabel, 1997), ou seja, quando se busca outros objetivos além da pura arrecadação. No mesmo sentido Hugo de Brito Machado afirma que *o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros* (MACHADO, Hugo de Brito, 1997, p. 129).

A doutrina de Geraldo Ataliba corrobora tal entendimento, afirmando que:

“Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...]”

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de

intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.” (ATALIBA, 1990, p. 233.)

Assim sendo, para parte considerável da doutrina a tributação extrafiscal é aquela em que se busca orientar a conduta da sociedade e não a simples arrecadação tributária. Ocorre que a distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade não é mais suficiente, considerando-se que inúmeros exemplos demonstram que tributos naturalmente fiscais também possuem função extrafiscal (TORRES, Heleno Taveira, 2011, p. 171-172).

Referida impossibilidade de distinção dos tributos simplesmente em fiscais e extrafiscais apresenta-se mais evidente nas questões de políticas ambientais, considerando que todos os tributos podem ter ambas as funções. Denise Lucena defende que o que qualifica determinado tributo como ambiental é a *proteção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente seu fato gerador, ou a terminologia que se dê ou, ainda, a sua finalidade no momento da sua concepção.* (CAVALCANTE, Denise Lucena, 2013). Assim, a mera alegação de extrafiscalidade não justifica, por si só, a qualificação de determinado tributo como ambiental e, portanto, opta Cavalcante por adotar a terminologia *tributo com fins ambientais*, que alcançaria todos os tributos.

Não se pode negar que, em que pese determinados tributos possuam sua essência fiscal, ainda assim interferem diretamente na orientação da conduta da sociedade em optar por bens e serviços mais ou menos sustentáveis de acordo com seu valor final. E é neste sentido que se deve analisar a necessidade de mudança nos aspectos econômicos e sociais, a partir de uma ótica tributária ambiental e não puramente extrafiscal. Necessário, aqui, uma manifesta reforma na concepção de

tributos com finalidades ambientais e indutoras da conduta humana.

Caso exemplar desta necessária mudança de concepção é o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) que possui como função primordial a arrecadação (tributo fiscal) mas que, porém, caso instituída isenção ou alíquota zero para veículos elétricos ou não poluente, passará a ostentar também a característica de tributo extrafiscal, estimulando a aquisição e o uso de veículos não poluentes. Esta diferenciação de alíquotas em tributos eminentemente fiscais e arrecadatórios pode vir a influenciar diretamente em prol do meio ambiente sustentável, descaracterizando a natureza arrecadatória de determinados tributos (CAVALCANTE, Denise Lucena, 2013) e exigindo uma maior integração entre as políticas fiscais e ambientais mediante avaliação de impactos das decisões.

Através da avaliação de impactos (FREITAS, Juarez, 2016, p. 95), em especial das decisões de política fiscal sobre às políticas ambientais, é que será possível entender o desenvolvimento sustentável como união do desenvolvimento político, social, econômico e ambiental. Assim, a partir da concepção de que todos os tributos podem vir a gerar efeitos na proteção e desenvolvimento ambiental e sustentável é que se faz necessário que toda e qualquer mudança na política fiscal, de qualquer ente político, seja analisado também seus efeitos perante as políticas ambientais brasileiras, em especial pelo fato de que mesmo tributos fiscais acarretam influencias no ramo ambiental e sustentável.

O contexto de sustentabilidade do Brasil atual exige o desenvolvimento de baixo carbono, abandonando gradativamente a utilização maciça de combustíveis fósseis emissores de gases poluentes. Referida mudança busca não só elevar a qualidade de vida da população, mas também atingir os objetivos firmados pelo governo brasileiro na

Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas, em especial seu item 3.9 porém, não há como se alcançar resultados concretos neste caminho sem a adoção de políticas extrafiscais e uma tributação inibitória (FREITAS, Juarez, 2016, p. 103) que incentivem o desenvolvimento sustentável através de uma mudança no estilo de vida da população.

A doutrina de Juarez Freitas leciona sobre o tema afirmando que:

Ensaio de tributação pigouviana corretiva e transitória (sem finalidade arrecadatória) sobre a poluição, ao lado da adoção de incentivos fiscais a projetos sustentáveis (nas várias dimensões entrelaçadas), com induzimento, por exemplo, à reciclagem ou à formação de reservas particulares de preservação ambiental. Sem prejuízo de medidas paralelas, pode-se afirmar, desde logo, que **a transição para o chamado desenvolvimento de baixo carbono reclama celeremente uma tributação menos dependente da técnica regressiva, mais indutora de consumo consciente e fora da rendição acrítica à noção de poluição ótima.** (Grifo nosso) (FREITAS, Juarez, 2016, p. 98)

Em que pese boa parte da doutrina nacional e internacional inclinar-se no sentido da necessidade de uma adaptação da tributação extrafiscal como forma de buscar um desenvolvimento sustentável, a realidade brasileira na maioria dos estados ainda é muito diferente, seja pelo contexto econômico, seja pelo político. Como se percebe da maioria dos estados brasileiros, a tributação do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – fica em torno de 18% e 19%, quando poderia haver um incentivo reduzindo a alíquota para 7% ou 8%, o que caracterizaria um efetivo incentivo à aquisição de veículos

elétricos. Com relação ao PIS e ao COFINS as alíquotas atuais para veículo chegam a 11,6%, não podendo se afirmar tratar de um consumo sustentável, em especial se considerarmos que a referida alíquota poderia ser reduzida à zero como forma de estímulo.

Porém, em que pese ainda serem necessárias inúmeras mudanças na tributação de veículos elétricos, como forma de reduzir a emissão de gases tóxicos, recentemente a Resolução CAMEX nº 97/2015 reduziu a zero o imposto de importação para veículos equipados unicamente com moto elétrico para propulsão (DOMINGUES, José Marcos, 2016).

No âmbito político o Brasil ainda é restringido pela falta de legislação regulamentar sobre a exploração do abastecimento de veículos elétricos, o que acaba impedindo a criação de eletropostos (atualmente existem de 90 a 100 no Brasil instalados por empresas). Recentemente a ANEEL abriu consulta pública para avaliar uma possível regulamentação do fornecimento de energia a veículos elétricos e, em São Paulo a CPFL Energia disponibilizou 5 eletropostos públicos na cidade de Campinas (SP) como parte de um projeto realizado. A empresa BMW que possui dois modelos 100% elétricos a venda no Brasil disponibiliza 19 pontos de recargas em 6 cidades brasileiras, em regra instalados em shopping centers.

Em contrapartida ao cenário brasileiro, a província canadense de Ontário anunciou recentemente o desconto de até 14 mil dólares canadenses na aquisição de veículos elétricos e a instalação de 500 estações de recarga até o ano de 2017, com a expectativa de que os veículos elétricos representem 5% de toda a frota de veículos adquirida na província.

Percebe-se, assim, que não basta uma mudança na tributação como forma de incentivar o consumo de veículo elétricos, sendo necessário também a implementação de investimentos em infraestrutura nas cidades para que

possam recepcionar o ingresso no mercado produtos sustentáveis. Ademais, faz-se necessária uma maior prioridade às inovações científicas, como aquelas vinculadas às energias renováveis e biocombustíveis, objetivando uma mudança para a superação definitiva da dependência dos combustíveis fósseis, o que atenderia tanto os objetivos sustentáveis da agenda 2030 quanto o Acordo de Paris (FREITAS, Juarez, 2016, p. 96).

O Imposto sobre produtos industrializados nos veículos elétricos

Em que pese a necessidade de uma reformulação nas políticas públicas de incentivos ao desenvolvimento sustentável, como já abordado anteriormente, faz-se necessária a adoção de medidas a curto prazo. Dentre as possibilidades existentes no mundo jurídico atual está uma mudança na política tributária, seja no contexto das importações, seja no mercado interno, tendo em vista a ausência de produção de veículos elétricos dentro do território nacional.

Uma das possibilidades que abrangeria tanto as importações quanto a produtividade interna do Brasil, e que aqui será abordado, é o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, tendo em vista suas características próprias.

O IPI, desde o surgimento como imposto sobre o consumo, passando pela nomenclatura atual com o Decreto-Lei nº 34/66, sempre foi utilizado como instrumento regulatório da economia nacional. Isto porque, em sendo um tributo extrafiscal e, de competência da União Federal, nos termos do artigo 153, IV da Constituição Federal de 1988, é possível que eventuais alterações neste tributo acarretem um impacto econômico regulador em toda a economia nacional e não somente em determinadas regiões do país.

Nos termos do artigo 46 do Código Tributário Nacional o IPI possui como Fato Gerador a saída do produto do estabelecimento comercial, a arrematação do produto apreendido ou abandonado que é levado a leilão e, por fim o desembaraço aduaneiro quando o produto possui procedência do exterior.

Ademais dessa abrangência nacional do Imposto sobre Produtos Industrializados há uma atenuação da legalidade constitucional, com previsão expressa no artigo 153, §1º da Constituição Federal. Nos termos do referido artigo é possível a alteração de alíquotas independentemente da participação do Congresso Nacional, permitindo que o poder executivo realize o aumento ou redução das alíquotas do IPI conforme entenda necessário, como já ocorrido com o Decreto nº 7.543/11 e Decreto nº 6.890/09 que alteraram a Tabela de Incidência do IPI – TIPI (PAULSEN, 2015, p. 100).

Também não está sujeito o aumento de alíquota e a instituição do IPI ao princípio da anterioridade de exercício, nos termos do artigo 150, III, b, §1º da CF, permitindo que as alterações realizadas pelo poder executivo possam surtir efeitos no mesmo exercício financeiro. Todavia, deverá ser observada a anterioridade nonagesimal prevista no artigo 153, III, c da CF, ou seja, entre a data da publicação do decreto e o início da incidência deverá transcorrer pelo menos 90 dias, sob pena de inconstitucionalidade.

A finalidade de se exigir a observância da anterioridade nonagesimal é assegurar uma maior segurança jurídica bem como garantir o princípio da não surpresa ao contribuinte. Isto porque, tendo em vista que a alteração nas alíquotas do IPI impacta diretamente em toda a cadeia produtiva das empresas, seja nas importações, seja na produção interna, a incidência imediata das alterações violaria os princípios acima elencados.

No que tange aos critérios para fixação das alíquotas do IPI a Constituição Federal determinou expressamente a observância da seletividade, o que implica uma tributação de acordo com a qualidade do objeto tributado (PAULSEN, 2015, p. 101). Referida seletividade acarreta a atribuição de alíquotas diferenciadas à depender do tipo de produto tributado, utilizando-se como critério a essencialidade de cada produto, ou seja, à utilidade do produto para o consumo individual ou coletivo, nos termos do artigo 153, I, §3º da Constituição Federal.

Segundo a própria lição de Ricardo Lobo Torres, esta forma de tributação busca assegurar ao princípio da capacidade contributiva, devendo o tributo incidir de maneira progressivamente inversa à essencialidade do produto. Assim, produtos tidos como mais essenciais merecem uma carga tributária menor, considerando que são consumidos por toda a população. Já os produtos supérfluos, que são consumidos por apenas uma camada da população, merecem uma tributação mais elevada, garantindo o princípio da capacidade contributiva.

Ocorre que, por vezes, as alíquotas de IPI poderão ser fixadas não de acordo com a essencialidade do produto, mas conforme sua utilização extrafiscal, ou seja, quando o objetivo tributário é incentivar ou inibir a produção ou consumo de determinados produtos. No caso dos cigarros, por exemplo, há uma tributação em uma alíquota de 330%, buscando reduzir o consumo dos mesmos, seja pelo fato de ser um produto supérfluo, seja por questões de saúde pública.

É neste contexto de extrafiscalidade tributária, ou seja, de indução de condutas sociais através da tributação, que se insere o papel do Estado no mercado automotivo. Durante a crise econômica mundial de 2008 o governo brasileiro utilizou-se do IPI como forma de combater os efeitos da mesma através do estímulo do consumo interno, através da redução das alíquotas do referido tributo. Uma

das opções adotadas pelo governo com o intuito de estimular o consumo em tempos de crise foi a redução para 0% da alíquota do IPI para os carros populares com motores 1.0, gasolina ou *flex*. Referida categoria de veículos foi escolhida tendo em vista o fato de serem acessíveis à toda a sociedade, em especial à classe média, porém também às classes C e D.

Diante desta desoneração do IPI no ano de 2008 houve um aumento na venda de veículos no mercado brasileiro de 11,35%, demonstrando de maneira nítida a capacidade de se induzir o consumo de veículos específicos através da desoneração de IPI.

Ocorre que, diante desta desoneração e de todo o foco do desenvolvimento econômico brasileiro baseado no mercado automotivo de combustíveis fósseis, a projeção feita no Brasil é de que a frota nacional no ano de 2030 será a quinta maior do mundo, com 83,7 milhões de automóveis, o que representaria um aumento de 127% em 20 anos. Desta forma, o uso de energias renováveis apresenta-se como uma solução ao consumo de combustíveis fósseis nos transportes, porém, a concretização desta solução somente seria possível através da adoção de políticas públicas de incentivo (BARAN e LEGEY, 2010), inclusive e principalmente fiscais.

O contexto tributário atual dos veículos elétricos no Brasil, em especial com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, não apresenta incentivos fiscais que possam permitir a produção ou importação destes veículos. Isto porque a Tabela de Incidência do IPI – TIPI – ainda não é específica em relação aos veículos elétricos, fazendo com que os mesmos sejam classificados como “outros” (Código 8703.24.90) com uma alíquota de 25%, a mesma dos automóveis mais poluentes. Desta forma, a ausência total de enquadramento específico na TIPI acaba por impedir a devida aplicação do critério da seletividade, uma vez que a mesma carga tributária aplicada aos veículos

mais poluentes – os quais deveriam ter o consumo desestimulado – é a mesma aplicada aos veículos não poluentes (elétricos) – que deveriam ter seu consumo estimulado de maneira extrema.

Primeiramente, para que se tenha um enquadramento adequada dos veículos elétricos na TIPI faz-se necessária a conceituação de veículos elétricos, *Mild Hybrid* e *Full Hybrid*. O primeiro, e ainda longe de ingressar no mercado brasileiro, possui unicamente um motor elétrico, enquanto que os demais mantêm um conjunto de motor elétrico e de explosão (à gasolina ou diesel). A diferença entre os modelos *Mild Hybrid* e *Full Hybrid* consiste basicamente na dependência do motor à explosão, assim, o primeiro modelo é aquele em que o motor elétrico auxilia o motor à gasolina, gerando entre 10KW e 15 KW (13hp a 20 hp), gerando uma economia de combustível de até 20%. Já o segundo caracteriza-se em um motor elétrico que assume sozinho a função de impulsionar o veículo, tendo mais de 15KW (20hp) e gerando uma economia de 20% ou mais de combustível fóssil.

Desta forma, percebe-se que não basta a inclusão do gênero “veículos elétricos” na TIPI sem que haja uma diferenciação dos modelos existentes entre os elétricos, sob pena de violação da seletividade exigida pelo ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista os diferentes níveis de poluição gerado por cada modelo.

O Brasil, em que pese ainda não possuir uma estrutura já implantada para receber os veículos elétricos, já iniciou os debates para a concessão de isenções e incentivos fiscais para uma frota mais sustentável. Atualmente encontra-se aguardando votação perante o Senado Federal o Projeto de Lei nº 174 de 2014, no qual busca primordialmente a concessão de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por dez anos para os veículos elétricos a bateria ou elétricos híbridos a etanol de

fabricação nacional, bem como os equipamentos para recarga de baterias desses veículos.

Dentre as previsões constantes no PL há a concessão da isenção (art. 1º); a possibilidade de manutenção de créditos nas aquisições de matérias primas e produtos intermediários (art. 2º); a suspensão por 10 anos do IPI incidente na importação direta, por estabelecimento industrial, de partes e acessórios sem similar nacional – essenciais a fabricação dos veículos e equipamentos para recarga de baterias (art. 3º); a cessação deste benefício quando houver oferta de produtos nacionais em condições similares à dos importados (em padrão de qualidade, conteúdo técnico, preço ou capacidade produtiva).

A justificativa apresentada baseia-se no fato de que o desenvolvimento tecnológico do motor de combustão interna não foi capaz, até hoje, de afastar os efeitos nocivos ao meio ambiente provocados por sua utilização, sendo necessária a busca por outras tecnologias mais limpas. Ademais, o incentivo a busca de veículos menos poluentes baseia-se, fundamentalmente, nas diretrizes da Política Nacional sobre Mudanças do Clima (Lei 12.187/2009), ou seja, *a promoção e desenvolvimento de pesquisas científico-tecnológicas e a difusão de tecnologias, processos e práticas para mitigar a mudança do clima, por meio da redução de emissões antrópicas de gases de efeito estufa* (Art. 5º, VI, a).

No que tange ao debate existente sobre o impacto destes benefícios fiscais na economia nacional, José Marcos Domingues, professor na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, em publicação realizada no jornal Valor Econômico em 30.12.2015, *a existência de menos impostos em áreas incipientes, ainda sem arrecadação, não desequilibra o Tesouro e contribui para o crescimento da sociedade*. Isto porque, em se tratando de área ainda em surgimento e sem arrecadação, a concessão de isenção fiscal não é capaz de gerar uma renúncia a receitas – já que inexistentes – e, conseqüentemente, não representa um desequilíbrio fiscal

ao país. Por outro lado, uma redução na carga tributária dos automóveis menos poluentes é capaz de estimular a aquisição dos mesmos pelos consumidores e, por consequência, um aumento na fabricação pelas montadoras, auxiliando no desenvolvimento social e econômico.

Em uma contextualização da necessidade de um benefício fiscal aos veículos elétricos menciona-se a entrevista concedida ao jornal Valor Econômico em 12.01.2016 pelo vice-presidente da filiar brasileira da General Motors, onde afirma que, em que pese a atribuição de alíquota zero ao Imposto de Importação de veículos elétricos, ainda assim não há previsão de venda dos mesmos no Brasil, tendo em vista o alto preço e a ausência de postos de recarga de bateria.

É neste sentido que se faz necessária uma postura mais proativa do Brasil quanto à concessão de isenções, em especial em relação ao IPI, já que atinge tanto a importação de veículos quanto a produção nacional dos mesmos, além da fabricação de peças e estações de carregamento. Desta forma, possibilitar-se-ia o ingresso e desenvolvimento do veículo elétrico no mercado interno, bem como se induziria o consumo da população nestes veículos, inserindo-se uma cultura mais sustentável quanto aos veículos automotores.

Considerações Finais

O conceito de sustentabilidade, que já não mais é restrito ao meio ambiente, mas também ao desenvolvimento sustentável através de políticas públicas no âmbito das esferas jurídico-política, ética, social e econômica, expandiu-se – corretamente – de forma que passou a demandar ainda mais uma atividade estatal na implantação de medidas eficazes, seja como forma de preservar, seja como forma de estimular condutas humanas nas mais diversas áreas.

Atualmente não há como se falar em sustentabilidade sem que se discuta também a análise de impacto das decisões políticas sobre o meio ambiente e sobre a sociedade como um todo e, neste aspecto, se insere a necessidade de uma tributação extrafiscal por parte da União Federal bem como dos estados e municípios como forma de estimular o desenvolvimento sustentável cada vez mais afastado da poluição ambiental. Ademais, o Brasil ainda se encontra longe da adoção de medidas que estimulem a aquisição de veículos elétricos, seja em um aspecto político-social, seja em um aspecto tributário, se mostrando necessária a readequação econômica e social brasileira.

De qualquer sorte, em que pese a necessidade de reformulações político-sociais, faz-se necessário também uma reavaliação da conceituação de tributos fiscais e extrafiscais, tendo em vista que não mais é suficiente para o enquadramento dos mesmo em matéria ambiental. Isto porque, mesmo tributos fiscais podem vir a influenciar a conduta humana de uma forma prejudicial ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável, como é o caso do IPVA nos veículos movidos a combustíveis fósseis.

Assim, considerando ser o Brasil signatário da Agenda 2030, junto à Organização das Nações Unidas, de desenvolvimento sustentável e, em especial no que tange à redução substancial do número de mortes por contaminação do ar e desenvolvimento de uma vida saudável, mostra-se indispensável a adoção de medidas extrafiscais que induzam o consumo sustentável. Consumo este que passa indispensavelmente pela inserção no mercado de veículos elétricos, não poluentes, o que em que pese ensejar um rearranjo econômico, político e social, se faz extremamente necessário para a atual e futuras gerações.

A necessidade de inserção de uma nova frota automotiva não baseada em combustíveis fósseis passa,

invariavelmente, pela concessão de isenções do Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo em vista a abrangência do mesmo tanto nas importações quanto na produção interna dos veículos elétricos. Ademais, com a possibilidade constitucional de uma alteração das alíquotas do IPI através de decreto do Executivo, e somado à uma relativização da anterioridade de exercício, permite-se uma implantação das medidas à curto prazo, independentemente do Congresso Nacional.

Por vezes o estado brasileiro já se utilizou de isenções de IPI como forma de estimular o consumo interno, como durante a crise econômica de 2008, quando reduziu a zero as alíquotas de veículos populares, acarretando um aumento das vendas no mercado interno. Demonstra-se, assim, a efetividade da isenção tributária como forma de induzir condutas humanas bem como incentivar o consumo de determinados bens em específico.

A efetivação da produção de veículos elétricos no mercado interno brasileiro, e através de importações, somente é possível a partir de uma maior especificidade da Tabela de Incidência do IPI, passando a fixar alíquotas reduzidas como forma de incentivar tanto a produção quanto o consumo, ao contrário do que há hoje, com uma tributação equivalente aos veículos mais poluentes.

Recentemente com a tramitação do Projeto de Lei nº 174 de 2014 o Brasil iniciou relevante proposta de incentivos fiscais à produção e importação de veículos elétricos através da extrafiscalidade do IPI, seja através da concessão de isenção aos veículos importados, seja àqueles de produção nacional. Como mencionado, não caberia aqui tratar sobre os impactos econômicos quanto a renúncia de receitas, tendo em vista que, em sendo inexistente as mesmas não haveria um desequilíbrio econômico.

Desta forma, considerando as necessidades prementes de se combater a poluição e tornar o desenvolvimento nacional em sustentável, faz-se necessária

a adoção de medidas que permitam este desenvolvimento. Uma destas, e por muitos considerados a principal, passa por uma renovação da frota automotiva do país, com a inclusão de veículos elétricos, que somente será possível através de isenções referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados, devido às suas características de extrafiscalidade.

Referências

ATALIBA, Geraldo. IPTU e progressividade. RDP 93/223

BLANCHET, Luiz Alberto; LUCIANI DE OLIVEIRA, Edson. Tributação da Energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis**, v. 35, n. 68, p. 159-188, jun. 2014. ISSN 2177-7055. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p159>. Acesso em: 10 jun. 2016.

CAVALCANTE, Denise Lucena. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E OS ASPECTOS DA EXTRAFISCALIDADE. In: PAULO DE BARROS CARVALHO; PRISCILA DE SOUZA. (Org.). SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS. 1ed.SÃO PAULO: NOESES, 2013, v. 1, p. 1123-1141.

DERZI, Mizabel; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Direito tributário atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DOMINGUES, José Marcos. Impostos, energia solar e veículos elétricos. Valor Econômico. São Paulo, 30 de dezembro de 2015.

FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: direito ao futuro. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 6.ed. Malheiros, 2016.

FREITAS, Juarez. Políticas públicas, avaliação de impactos e o direito fundamental a boa administração. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 36, n. 70, p. 115-133, jun. 2015. ISSN 2177-7055. Disponível em:
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2015v36n70p115/29443>. Acesso em: 10 jun. 2016.

LEÃO, Martha Toribio. Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário.16.ed., São Paulo: Malheiros, 1999

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 9 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

TEIXEIRA, Humberto Gustavo Drummond da Silva. A utilização do IPI enquanto imposto extrafiscal para fins de proteção do mercado nacional. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 117, out 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13769>

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

A APLICAÇÃO DA CIDE-COMBUSTÍVEIS PARA O DESENVOLVIMENTO DE BIOCOMBUSTÍVEIS A PARTIR DE ALGAS

*Eduardo Muxfeldt Bazzanella**

*Ricardo Lupion Garcia***

INTRODUÇÃO

O presente artigo avalia a aplicação da CIDE-Combustíveis para o desenvolvimento de biocombustíveis a partir de algas, em detrimento do aproveitamento dos recursos destinados à infraestrutura de transportes. A partir da identificação da proteção do meio ambiente pela Constituição Federal, bem como dos mecanismos de intervenção do Estado na economia, notadamente pelo ferramental tributário, indica-se os limites da função extrafiscal do tributo e dos limites à imposição da CIDE-Combustíveis. Busca-se, de igual forma, demonstrar as críticas acerca do uso dos recursos da CIDE-Combustíveis para a infraestrutura e indicar a possibilidade de utilização em atividades de fomento à pesquisa de biocombustíveis.

Diferentemente da utilização do tributo em infraestrutura, a intervenção na economia pelo ferramental tributário preenche os requisitos constitucionais para o desenvolvimento de biocombustíveis, especialmente os de terceira geração, que causam menos impacto ambiental que os da geração anterior. Ademais, em razão da competição

* Mestre em Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado pela Faculdade de Direito da PUC-RS.

** Pós-Doutor em Direito Pela Universidade Clássica de Lisboa. Mestre e Doutor pela PUC-RS. Professor do programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Faculdade de Direito da PUC-RS.

internacional pelo protagonismo no desenvolvimento eficiente de biocombustíveis avançados, a aplicação da CIDE-Combustíveis no desenvolvimento de biocombustíveis a partir de algas permite a indução da economia, através do direito tributário, ao atendimento de desenvolvimento social e proteção do meio ambiente.

Direito ambiental, direitos e deveres fundamentais

A evolução das Leis Fundamentais indicam que as Cartas Constitucionais atuais figuram como fundamentação do poder público e da ordem jurídica¹, não mais apenas uma “carta de boas intenções”, ou um conjunto de declarações programáticas ineficazes². Trata, sim, de uma efetividade dos direitos fundamentais nas ordens jurídicas internas.

Para além da dimensão dos direitos fundamentais, sua proteção pressupõe a existência de um Estado constitucionalmente organizado, ou seja, a atuação juridicamente programada e controlada dos órgãos estatais. A eficácia dos direitos fundamentais somente poderá florescer dentro de um Estado que garanta, não só as formas e procedimentos destinados à organização do poder, mas também valores, direitos e liberdades como legitimadores do poder estatal.³

¹ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 163-165.

² BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 88.

³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 59.

Ao dedicar um dos capítulos ao meio ambiente, a Constituição Federal de 1988 traz pela primeira vez na história constitucional um regramento específico voltado ao meio ecológico. Eleva, assim, a proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado à categoria de direito fundamental do cidadão.⁴

Assim, a consagração do art. 225 na Constituição Federal integra o meio ambiente à estrutura normativa constitucional, assegurando um fundamento de irradiação para toda a ordem jurídica interna. A atribuição de um *status* jurídico-constitucional (um direito-dever fundamental) ao ambiente ecologicamente equilibrado chega a possibilitar a limitação a outros direitos, fundamentais ou não.⁵

Todavia, a efetivação dos direitos fundamentais depende de financiamento público⁶, ou seja, da assunção de que há não só direitos fundamentais, mas também deveres fundamentais de financiamento do Estado. Os deveres fundamentais não se traduzem em restrições ou limites aos direitos fundamentais, mas indicam ideias de solidariedade e fraternidade como deveres dos cidadãos.⁷ O cerne dos deveres fundamentais é visualizar o Estado como instrumento de realização da dignidade humana.⁸

⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziana Angelotti; _____. (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 108.

⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; FERNSTERSEIFER, Tiago. **Direito Ambiental**: introdução, fundamentos e teoria geral. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 241.

⁶ HOLMES, Stephens; SUSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights**: Why Liberty Depends on Taxes. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999, p. 15.

⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7 ed., 7 reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, p. 532-536.

⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3

Ainda que se entenda o tributo como limitador ou redutor do direito de propriedade do contribuinte, uma visão ampla denota que tributo e propriedade são noções mutuamente implicadas. Nos dizeres de Celso de Barros Correia Neto:

Não há sentido em falar de tributação senão num contexto social em que a propriedade privada seja reconhecida, já que é precisamente sobre ela que incidem os tributos. E estes, por sua vez, funcionam como mecanismos de legitimação dos comportamentos sociais orientados à acumulação de riqueza e, portanto, a serviço da propriedade privada.⁹

Ricardo Lobo Torres¹⁰ recorda que “os tributos são o preço da liberdade, no sentido de que se constituem no espaço aberto pelos direitos fundamentais e visam a sua garantia”. Ele será o preço da liberdade para fixação da finalidade ética e econômica, bem como denotará a distância entre o cidadão e os atos do Estado.¹¹

Se por um lado há a necessidade de recursos públicos para garantir a efetividade dos direitos fundamentais, a Constituição Federal de 1988 também estabelece que o Estado exercerá funções de incentivo e

reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p. 60.

⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental. *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziana Angelotti; _____. (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 103.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I** – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 313.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 138.

planejamento, atuando como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174, CF).

Eros Roberto Grau refere que, perpassando a ordem econômica liberal, ocorre uma transformação no momento em que as precedentes ordens econômicas passam a instrumentalizar a implementação de políticas públicas. Devendo estar fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (art. 170, CF), a ordem econômica liberal é substituída pela ordem econômica intervencionista¹². O cuidado do meio ambiente não está à margem da ordem econômica, de tal sorte que a intervenção na ordem econômica também deve atentar para o espectro ambiental de suas medidas.

Em conjunto com a tutela do art. 225 da Constituição Federal, há a incorporação ao ordenamento, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; direito fundamental de terceira dimensão, identificado com o valor solidariedade. Trata-se de um direito de titularidade difusa, que não se liga ao homem enquanto indivíduo, mas sim à proteção dos grupos humanos distintos. Direito e dever de todos cuja tributação ambiental figura como um dos instrumentos de concretização.¹³

Ao atribuir ao Estado os deveres de proteção da ecologia, também se cria um papel regulador e fiscalizador da atividade econômica, especialmente aquelas onde se verifica atividade potencialmente poluidora. Exige-se, portanto, uma atividade fiscal capaz de dar suporte e induzir o comportamento dos agentes econômicos no sentido de práticas condizentes com a manutenção do meio

¹² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental. *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziana Angelotti; _____. (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 109.

ambiente. No tocante a arrecadação de numerário para o financiamento do Estado, a tributação ambiental expõe mais do que um fim meramente monetário. Deve-se pensar o tributo com uma dupla finalidade: a finalidade fiscal e extrafiscal. A primeira, com o intuito de obter receitas que promovam a defesa do meio ambiente; a segunda, com o objetivo de direcionar o comportamento para práticas mais sustentáveis.¹⁴

Dessa forma a atuação do Estado é primordial para o direcionamento da economia para limites mais sustentáveis, encontrando também na tributação algumas ferramentas para induzir o comportamento dos agentes econômicos, já que “a natureza não pode ser vista como simples capital e a regulação estatal se faz impositiva para coibir o desvio comum dos adeptos do fundamentalismo voraz de mercado”.¹⁵

O Estado e a Ordem Econômica

A atuação do Estado na economia não é propriamente uma atividade recente¹⁶. A ideia do

¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; FERNSTERSEIFER, Tiago. **Direito Ambiental**: introdução, fundamentos e teoria geral. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 396-397.

¹⁵ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 66.

¹⁶ Na antiguidade grega e romana havia regulamentação de monopólios tendo em vista o bem comum. A importação de grãos em Ática, na Grécia – cidade com problemas de abastecimento de gêneros alimentícios – era regulada com a fixação de lucros e controle de estoque. Na idade média as corporações de ofício começam a delimitar regras de mercado e concorrência utilizadas até o presente. Na Roma antiga, onde os monopólios de gêneros alimentícios eram concedidos pelo império aos particulares, com a fiscalização quanto ao abastecimento e abuso de preços. Para uma descrição pormenorizada da evolução da atuação do Estado na economia, ver: FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 4 ed. rev.

liberalismo econômico sob a fundamentação de que o Estado interferia negativamente no equilíbrio, revelou grandes concentrações de capital e reacendeu a necessidade do dirigismo estatal frente a grandes guerras e crises mundiais que se sucederam ao período extremamente livre do comércio. A primeira guerra mundial levou os Estados a dirigir a produção industrial para o esforço de guerra; a crise de 1929 conduziu o Estado à intervenção na economia para reabilitar os mercados em queda, ficando em evidência que a competição pelo mercado poderia ser nociva ao próprio sistema. A partir daí enraíza-se o conceito de que, por um lado, o Estado deve organizar os processos que fluem das regras da economia de mercado e, por outro, lançar mão de instrumentos que influam nesses processos para a consecução de objetivos de política social.¹⁷

Dessa forma, a anterior ideologia do Estado como mero vigilante de uma economia que se autorregulava foi superada por um modelo estatal ativo e permanente nas realizações do campo econômico, com responsabilidades de condução e funcionamento das próprias forças econômicas. As constituições do México, em 1917, de Weimar e do Brasil em 1934 denotam a transformação ocorrida no século passado em direção a um estado mais interventor¹⁸.

Ainda que o conceito de intervenção do Estado no domínio econômico seja amplo e complexo¹⁹, sob a ótica

atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

¹⁷ FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 4 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 35-87.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2.

¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *In*: BALEEIRO, Aliomar: **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p.

da Ordem Econômica e Tributação, a atuação pode ser diferenciada por duas grandes competências: ação participativa e ação normativa. A primeira lida com a atuação do Estado como agente econômico, na produção, circulação ou prestação de bens ou serviços; a segunda diz respeito a edição de normas e fiscalização de seu cumprimento.²⁰

A ação participativa pode ocorrer de duas formas: a exploração direta da atividade econômica e a prestação de serviços públicos pelo Estado. Na exploração direta, o Estado funciona como empresário, remunerado através do preço privado. A exigência de qualquer outra prestação pecuniária violaria o princípio da livre concorrência (art. 170, IV, CF) e a submissão ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civil, trabalhistas e tributárias (art. 173, § 1º, II, CF). Já na prestação de serviços públicos, caso o critério determinante para a cobrança for compulsória, a prestação terá natureza de taxa; caso contrário, será cobrado preço público pela prestação do serviço.²¹

Age o Estado, portanto, por participação ou por indução, quando assume parte ou totalidade dos meios de produção de determinada atividade, intervindo *no* domínio econômico. Intervém *sobre* o domínio econômico quando exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório (direção), ou manipulando os instrumentos de intervenção com base no funcionamento do mercado (indução)²².

596.

²⁰ GAMA, Tácio Lacerda. Ordem Econômica e Tributação. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT. Fundação Escola Superior de Direito Tributário, v. 1, n. 2, Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 195.

²¹ *Idem*, p. 205.

²² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de**

A ação normativa, ou *sobre* o domínio econômico é destinada a edição de normas e fiscalização de seu cumprimento. Não é dada a possibilidade de participação como sujeito no processo produtivo ou prestador de serviços: ou exerce a fiscalização, ou exerce o fomento. No segundo caso, pode exercer o fomento através do planejamento ou do incentivo da atividade econômica.²³

Na intervenção *sobre* o domínio econômico, a direção (ou atividade normativa-fiscalizatória) trará comandos cogentes de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes (inclusive estatais) naquele determinado mercado, diferentemente da indução (ou fomento) cujas normas trazem estímulos ou desestímulos desejando que o agente econômico decida pelo caminho proposto pelo legislador²⁴. Não há uma obrigatoriedade de cumprimento do ideal traçado pelo legislador, mas certamente o caminho indicado trará desafios menores ao agente privado.

Enquanto a fiscalização terá relação com a regulação e exercício de direitos, prática de ato ou abstenção de fatos – com a única possibilidade de prestação através de taxas e do exercício do poder de polícia – o planejamento não gera uma especial despesa, visto que a atuação do Estado através do Poder Legislativo se dá através da prescrição de diretrizes para o desenvolvimento de determinado setor da economia.²⁵

1988, 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 148-149.

²³ GAMA, Tácio Lacerda. Ordem Econômica e Tributação. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT. Fundação Escola Superior de Direito Tributário, v. 1, n. 2, Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 200-201.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

²⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Ordem Econômica e Tributação. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT. Fundação Escola

Para atender a acepção estrita de “incentivo à economia”, Tácio Lacerda Gama²⁶ sustenta a necessidade do preenchimento dos seguintes requisitos: i) criação de fundo, instituto ou autarquia com o perfil de incentivo; ii) finalidade especial de intervir positivamente em um setor da economia previamente definido; iii) previsão em lei, tanto da criação do órgão quanto suas competências; iv) dentro das competências do órgão, deve-se encontrar a atuação positiva em favor do setor da economia determinado. Essa atuação gera uma especial despesa e possibilita, portanto, a edição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Ocorre que a atividade indutora de comportamento pelo Estado, reveladora de interesse da sociedade, deve ser claramente controlada, pois há que se atentar para os efeitos desvantajosos para terceiros que não necessariamente exerceram qualquer escolha, mas estão fora do escopo de direção estatal, além do tema atravessar a questão concorrencial, de equilíbrio e correção de mercado²⁷.

No campo ambiental, as assertivas não são diferentes, conforme acentua Maria de Fátima Ribeiro:

O Estado desenvolvido é marcado pela estrutura harmônica entre o padrão de modernização e a proteção de valores coletivos. Assim, busca-se ao mesmo tempo o crescimento, com a liberdade das atividades econômicas, desde que tal conviva com a proteção do consumidor e do meio ambiente.²⁸

Superior de Direito Tributário, v. 1, n. 2, Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 206.

²⁶ *Idem*, p. 207.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 51.

²⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger;

Como atuação na atividade privada, o meio ambiente possui instrumentos específicos que o possibilitam atuar na ordem econômica, através de um padrão de desenvolvimento sustentável.²⁹ Busca-se condicionar o planejamento de utilização e fruição dos fatores de produção e das riquezas naturais, de modo a evitar-se o esgotamento das mesmas, garantindo-se a contínua e permanente exploração por parte da presente geração, bem como das vindouras.³⁰

Exemplificativamente, podemos citar alguns mecanismos para a proteção do meio ambiente que interferem direta ou indiretamente na ordem econômica, a partir da proteção constitucional, sem prejuízo de outras atribuições nas referidas normas: A lei nº 7.735/89 que cria o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente, com a finalidade, dentre outras, de autorizar o uso dos recursos naturais; a Lei nº 7.802/89, que trata da comercialização de agrotóxicos; Lei nº 9.984/00, que cria a Agência Nacional de Águas e cuida da outorga do direito de uso de recursos hídricos; Lei nº 9.985/00, que institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e trata do manejo econômico sustentável dos recursos ambientais; Lei nº 10.257/01, Estatuto da Cidade, que estabelece diretrizes gerais da política urbana e planeja a distribuição das atividades econômicas dos Municípios em busca de cidades

CAVALCANTE, Denise Lucena; _____; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro.** Coimbra: Almedina, 2012, p. 238.

²⁹ ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental como Direito Econômico. **Revista de Informação Legislativa.** Brasília, ano 29, nº 115, jul./set. 1992, p. 318.

³⁰ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico.** Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 60.

sustentáveis; Lei nº 12.187/09, que institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima, com a utilização de instrumentos financeiros e econômicas para promover ações de mitigação e adaptação à mudança do clima, inclusive com medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução de emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos.

Ordem Econômica, extrafiscalidade e meio ambiente

O art. 170 da Constituição Federal indica valores propostos pela Ordem Econômica. A proteção constitucional alcança a soberania nacional, a propriedade e sua função social, a livre concorrência, a tutela do consumidor, a proteção do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, busca pelo pleno emprego, livre exercício das atividades econômicas, o tratamento tributário favorecido para empresas de menor porte e a vedação de benefícios às empresas públicas e mistas. O próprio art. 150, II inseriu no Sistema Tributário a reafirmação da livre iniciativa econômica e livre concorrência, com a proibição de tratamento desigual em razão da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.³¹ Conforme assevera Schoueri:

Com efeito, além de determinar a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, a norma tributária produz diversos efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, destacando-se, por sua importância enquanto meio de intervenção

³¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In.*: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; _____; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro.** Coimbra: Almedina, 2012, p. 215-216.

sobre o domínio econômico, seu caráter indutor. Reconhecidas as normas tributárias indutoras, cabe ao jurista observar que a elas não se aplicam apenas os ditames constitucionais inseridos no capítulo da Ordem Tributária, mas igualmente sujeitam-se à Ordem Econômica da Constituição.³²

Assim, os tributos podem interferir nos fundamentos da Ordem Econômica, dependendo da política tributária do país. Ao intervir por meio de políticas tributárias, deve atentar para os valores econômicos de liberdade, oportunidade, dentre outros. Não somente assegurar a liberdade de acesso ao mercado, mas também a liberdade de permanência nele.³³

Quanto ao aspecto ambiental, a Emenda Constitucional n° 42 realizou alterações no Sistema Tributário Nacional. Além de instituir uma regra de competência legislativa que permite o uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, tais como concentração de poder econômico e monopólios, inseriu o inciso VI ao art. 170 que prevê, inclusive, tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços, bem como de seus processos de elaboração e prestação. Nesse ponto, as adições da Emenda Constitucional n° 42 vieram fortalecer a intervenção do

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.) **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. 1 ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 506.

³³ RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; _____; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 217-219.

estado em situações de desequilíbrio, tanto econômicos quanto ambientais.³⁴

Dessa forma, como a atuação de incentivo da economia pode ser realizada através do Direito Tributário, nas intervenções no domínio econômico, esse mesmo Direito Tributário pode figurar como um instrumento de tutela ambiental, valendo-se o legislador de normas tributárias com o objetivo de estimular condutas ecologicamente desejáveis e/ou desestimular comportamentos que acarretem degradação ambiental. Os fins estão no Direito Ambiental; os instrumentos, no Direito Tributário³⁵, o *locus* de aplicação está na Ordem Econômica. A preocupação com o incentivo ou direção não finda somente na Ordem Econômica, mas também que esse direcionamento esteja em consonância com o meio ambiente.

A característica fundamental da indução está em manejar conscientemente, ou de forma desejada a eficácia social da tributação.³⁶ Se o componente fiscal é a forma como o Estado arrecada os tributos, o tributo extrafiscal é aquele que verifica o direcionamento de estímulos comportamentais para fins desejados pelo legislador. Representa, assim, em maior ou menor grau, uma espécie de intervenção do Estado na economia³⁷ pelo ferramental tributário.

³⁴ RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; _____; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 270-272.

³⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental. *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziana Angelotti; _____. (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 112.

³⁶ *Idem*, p. 107.

³⁷ BUFFON, Marciano. Tributação e Direitos Sociais: A

Em sentido amplo, como os fenômenos econômicos e financeiros não ocorrem paralelamente, se cruzam ou se superpõem³⁸, toda realização tributária encerra a fiscalidade e a extrafiscalidade; os dois objetivos convivem, por vezes um predominando sobre o outro³⁹. Becker já sinalizava que a principal finalidade dos tributos que surgiriam pela progressiva transfiguração dos tributos tradicionais não seriam pensados com finalidade puramente fiscal ou extrafiscal, mas imaginados de modo consciente e desejado maior ou menor prevalência do fim proposto⁴⁰.

A extrafiscalidade, assim, seria a “prerrogativa do Estado de se valer de normas tributárias com o fito de estimular ou desestimular comportamentos, mediante o fenômeno conhecido como indução”⁴¹; um “algo a mais” que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais⁴². Caliendo salienta a importância de pensar a tributação para além de suas funções meramente arrecadatórias:

extrafiscalidade como instrumento de efetividade. **Revista Brasileira de Direito, IMED**, vol. 8, n. 2, jul-dez-2012, p. 41-43.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012., p. 10.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 241.

⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 623-624.

⁴¹ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara Lima. A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. **Boletim Científico – Escola Superior do Ministério Público da União**, Brasília, ano 11, vol. 39, jul-dez. 2012, p. 216.

⁴² GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário. **Interesse Público**, ano 7, no. 34, Porto Alegre: Notadez Informação, nov-dez 2005, p. 175.

As funções clássicas exigiam o financiamento do Estado por meio de tributos e uma proteção passiva dos direitos fundamentais à liberdade e propriedade. As novas funções exigirão uma atitude positiva onde a tributação será concebida como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos. A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia.⁴³

Numa perspectiva prática, assevera Carrazza que “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”⁴⁴.

Nesses dizeres, a norma tributária pode ser programada para prestigiar certas situações tidas como social, política ou economicamente valiosas⁴⁵, repercutindo através das finanças a conduta dos indivíduos. Pela ótica das finanças, frisa Baleeiro:

Daí a ideia de utilizar-se o instrumental financeiro para provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, como reprimir a inflação, evitar-se o desemprego, restaurar-se a prosperidade,

⁴³ CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção do meio ambiente equilibrado. In: BASSO, Ana Paula (Coord.) **Direito e desenvolvimento sustentável: desafios e perspectivas**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 166.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev. ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 109, nota de rodapé 68.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 240.

proteger-se a indústria nacional, promover-se o desenvolvimento econômico ou a nivelção das fortunas ou corrigir-se a iniquidade na distribuição da renda nacional etc. A Ciência das Finanças, nesse caso, age como orientadora ou informante da Política Financeira, ou, simplesmente, da Política, para fins extrafiscais.⁴⁶

Tais ideias são plenamente aplicáveis ao meio ambiente. A ideia de um tributo eminentemente extrafiscal ambiental é de que elevem o custo da atividade indesejada, afetando a competitividade dos agentes econômicos, desencorajando as atividades poluidoras⁴⁷, ou incentivando as atividades ecologicamente sustentáveis. Um desenvolvimento sustentável é o desenvolvimento econômico que esteja comprometido com o futuro e as necessidades das futuras gerações.⁴⁸

Ao vincular um tributo a atividade ambiental, em maior ou menor grau, sua incidência trará consequências ambientais, mas nem sempre para proteger o ambiente. Um tributo ambientalmente neutro significa dizer que nada faz para estimular comportamentos ambientalmente recomendáveis. E, assim, prejudica em vez de colaborar.⁴⁹

Por motivos óbvios, a tributação das atividades poluidoras não poderia ser realizada por meio de tributos

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 11.

⁴⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziana Angelotti; _____. (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114.

⁴⁸ NABAIS, José Casalta. Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil**. Jan./Dez. 2007, p. 368.

⁴⁹ *Op. cit.* p. 108.

vinculados, pois “poluir” não é uma tarefa do Estado e, mesmo que fosse, seria afastada pela imunidade recíproca. Dessa forma, cabe aos impostos e às contribuições, especialmente as de intervenção no domínio econômico, a tarefa de tributar os fatos econômicos que revelem atividades poluidoras.⁵⁰

Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: CIDE – combustíveis

As Contribuições estão previstas, na Constituição Federal, nos artigos 149, 149-A e 195. A cabeça do primeiro artigo indica três subespécies distintas de contribuição: i) sociais – incluídas aquelas destinadas ao custeio da seguridade social; ii) de intervenção no domínio econômico e; iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. As contribuições, em sentido amplo, apesar de não possuírem uma vinculação entre a materialidade do tributo e uma referibilidade ao contribuinte (tais como as taxas e contribuições de melhoria), tampouco a necessidade de restituição do montante arrecadado ao fim do período (como os empréstimos compulsórios), necessita uma destinação específica para o produto da arrecadação. Ele estabelece uma finalidade para a qual autoriza a instituição das contribuições, com a especificação da destinação do produto de sua arrecadação.⁵¹

No tocante as contribuições de intervenção no domínio econômico, o art. 149, CF da Constituição

⁵⁰ *Idem*, p. 115.

⁵¹ MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 54-61.

estabelece que elas têm de ser “*instrumento da atuação da União nas respectivas áreas*. Funcionam como veículo para atingir as finalidades desejadas pelo legislador.”⁵²

Dessa forma a contribuição pode ser concebida como “serviço desenvolvido em função do interesse público, prestados não a usuários específicos, mas que causam um benefício diferencial a setores de atividade ou grupos de indivíduos”⁵³. É uma contraprestação estatal em favor de um grupo, que pode ser qualquer ato de intervenção no domínio econômico, de interesse de certa coletividade. Também pelo argumento topográfico, possui natureza tributária; e lá figura desde a redação de Emenda Constitucional n° 1, de 1969⁵⁴, mas estão além das funções essenciais do Estado de Direito, já que se vinculam à atividade intervencionista, que não raro provoca o endividamento, crise de finanças públicas, bem como o enriquecimento de beneficiários.⁵⁵

A Emenda Constitucional n° 33/2001, que realizou modificações nos artigos 149 e 177 da Constituição Federal possibilitou a incidência de contribuição no setor petrolífero com as características atuais.

⁵² SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio Econômico e a federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 64-65.

⁵³ *Idem*, p. 60.

⁵⁴ Conforme Maria Lúcia Luz Leiria, as contribuições de intervenção no domínio econômico passaram a ser utilizadas a partir da Constituição de 1967 para a promoção de setores como o café, a borracha e o açúcar. (LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Algumas reflexões sobre os aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 88, jan. 2003, São Paulo: Dialética, 2003, p. 62.)

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 410.

A partir daí a CIDE-Combustíveis, instituída pela Lei 10.336/2001, tem a finalidade de assegurar um montante mínimo de recursos para investimento em infraestrutura de transporte, em projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás e em subsídios ao transporte de álcool combustível, de gás natural e derivados, e de petróleo e derivados. O principal direcionamento das receitas está vinculado à infraestrutura de transporte. Entre 2012 e 2015 o governo reduziu a zero as alíquotas para compensar o reajuste nos preços da gasolina e do diesel⁵⁶, retornando a cobrança em meados de 2015.

Ainda que possa se sustentar que a finalidade da contribuição não se confunde com a destinação no plano fático, uma vez que unicamente sua finalidade para qual foi instituída deve ser respeitada⁵⁷; tal posicionamento causa importantes distorções quanto ao conceito de intervenção na ordem econômica e no caráter extrafiscal do tributo.

Com efeito, a consecução da finalidade é indissociada da destinação no plano fático, de tal sorte que o contato entre finalidade e destinação podem levar aos seguintes resultados: i) a finalidade da CIDE não é atendida por absoluta impossibilidade: apesar do ingresso de receitas a finalidade nunca vai ser alcançada; ii) não há necessidade de instituição do tributo para atender a finalidade: a celebrada finalidade já é atendida por outra fonte de financiamento ou por outro tipo de atuação estatal; iii) a CIDE não gera recursos suficientes para atender à

⁵⁶ Conforme reportagem da Agência Senado. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cide>. Acesso em 25/09/2016.

⁵⁷ LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Algumas reflexões sobre os aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 88, jan. 2003, São Paulo: Dialética, 2003, p. 61.

finalidade: apesar da intervenção, sua consecução somente seria realizada com o aumento do tributo – causando verdadeiro desequilíbrio, ao invés de incentivo/desincentivo; iv) a CIDE gera recursos superiores ao necessário: o excesso deve ser levar ao redimensionamento da contribuição ou sua extinção; v) ausência de utilização dos recursos arrecadados: a ausência de utilização da contribuição implica em desnecessidade, ou falta de justificção para a cobrança do tributo; vi) a CIDE cumpre a finalidade: ainda que a praticabilidade total seja de difícil ou impossível realização, é sob esse critério que deve ser aferida a necessidade da CIDE.⁵⁸

Sob o aspecto da Análise Econômica do Direito⁵⁹, a CIDE-Combustível apresenta uma ineficiência econômica em razão do desvio na destinação do produto da sua arrecadação. A norma jurídica não garante a totalidade do produto arrecadado à melhora da situação vivida por aqueles que a pagam. Apesar da expressa previsão legal, a CIDE-Combustível acaba sendo destinada a outras finalidades, sendo algumas que deveriam ser custeadas por

⁵⁸ HACK, Érico Germano. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade. Dissertação (mestrado em direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005, 172 p., p. 122-126.

⁵⁹ Partindo dos pressupostos de que os sistemas econômico e tributário possuem coerência intersistemática (envolvendo a Política, Economia e o Direito), bem como o princípio da neutralidade fiscal, capacidade contributiva e justiça fiscal possuem lógica intra-sistêmica (como aberturas do sistema jurídico às informações do subsistema da economia), Paulo Caliendo trata da análise econômica do direito não somente como uma escola, mas um movimento que abrange diversas escolas que auxiliam a compreensão do fenômeno jurídico da tributação, desvelando aplicações práticas e seus limites. Para uma análise pormenorizada sobre o assunto, ver CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

tributos eminentemente fiscais, tais como os impostos.⁶⁰ Conforme verificamos acima, há a justificativa da cide-combustível ser necessária para a criação de um fluxo constante de recursos para o investimento no setor de transportes em razão do prejuízo gerado pela restrição orçamentária de outros setores.

O Tribunal de Contas da União acompanhou a aplicação dos recursos da CIDE-Combustíveis e no acórdão 1857/2005, constatando o desvio de finalidade através do custeio de despesas administrativas incompatíveis com o propósito da contribuição. Além da manutenção de grande volume de recursos em caixa para utilização no cumprimento de metas de superávit primário, receitas de fontes ordinárias e dotações antigas do orçamento de transportes foi substituída por receitas proporcionadas pela CIDE-Combustíveis. Tais distorções geram prejuízos para a instituição e finalidade dos tributos, conforme assevera Beatriz Dib Nami:

Não é possível que o legislador imponha uma norma tributária por ter finalidade extrafiscal sem que seja identificado o real efeito não arrecadatório da mesma e, além disso, demonstrado que tal efeito se enquadra ao conteúdo constitucional da extrafiscalidade, donde se diz que uma norma extrafiscal legítima tem conteúdo aberto, porém determinado por valores e objetivos recepcionados pela Constituição Federal. Fora disso será considerada inconstitucional.⁶¹

⁶⁰ LIMA, Isabel Arruda Matheos de. **Análise da eficiência econômica da CIDE-combustível pela perspectiva da nova economia institucional**. Dissertação (mestrado em direito). Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2010, 197 p., p. 154-168.

⁶¹ NAMI, Beatriz Dib. Breve histórico da tributação como forma de intervenção na indústria nacional e a função extrafiscal do tributo no ordenamento jurídico atual. **Revista Brasileira de Direito**

A atuação do Estado nas relações econômicas privadas se inter-relaciona com o Direito, Economia e Política, recebendo uma proteção multidimensional. A definição dos fins, meios e técnicas utilizadas terão contato com os princípios relevantes. Figura então o princípio da subsidiariedade como diretriz geral e limite do uso dos mecanismos de regulação extrafiscal⁶². Nos dizeres de Caliendo:

Este princípio pouco lembrado para tratar da correta correlação entre meios e finalidades é muito mais adequado que o princípio da proporcionalidade para indicar quanto o uso da extrafiscalidade é adequada e necessária e quando ela invade ilegitimamente a esfera privada. Este princípio tal como a proporcionalidade implica na assunção de que deve existir uma adequação entre os meios utilizados e os fins práticos a serem alcançados na esfera político-administrativa, contudo, a sua diferença está na sua orientação clara sobre a oportunidade e conveniência de atuação estatal para moldar comportamentos privados. O princípio da proporcionalidade analisa tão somente se a atuação estatal foi proporcional, razoável ou excessiva. A subsidiariedade propõe-se a orientar sobre quando esta atuação é desejável e não tanto sobre a sua modulação normativa-aplicativa. *A subsidiariedade irá claramente estabelecer uma hierarquia axiológica sobre o uso da atuação*

Tributário e Finanças Públicas. v. 34. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, set-out 2012, p. 25.

⁶² CALIENDO, Paulo. Limites Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. **Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC.** Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2013, p. 187.

estatal como forma de consecução do interesse geral.⁶³

Enfatiza o autor que, mesmo não constituindo um princípio explícito ou claramente aceito no Direito Constitucional brasileiro, pode ser depreendido do texto constitucional, onde o artigo 173 ressalta que a exploração da atividade econômica pelo Estado somente será permitida quando necessária ou relevante, e o artigo 174 atesta uma intervenção meramente indicativa como agente normativo e regulador da atividade econômica. Como corolário lógico: i) não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal, devendo ser prevista na legislação e possuindo relevância a suplantar o caráter indicativo de intervenção na esfera privada; ii) a atuação por meios extrafiscais é acessória e auxiliar (subsidiária), sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional; iii) no caso de ponderação entre necessidade de atuação estatal e livre iniciativa, deve-se optar pela esfera privada de atuação dos agentes na Ordem Econômica⁶⁴.

Intervenção para o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria de petróleo e do gás: a alternativa dos biocombustíveis

A fim de observar a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços, e de seus

⁶³ *Idem*, p. 183.

⁶⁴ CALIENDO, Paulo. Limites Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. **Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2013, p. 186-187.

processos de elaboração e prestação (art. 170, VI, CF), bem como a utilização da contribuição de intervenção no domínio econômico de forma consonante com a doutrina, reputa-se importante a destinação do produto da arrecadação ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (art. 177, §. 4º, b, CF).

É evidente o caráter estratégico dos recursos petrolíferos. T tamanha importância requer a constante racionalização do seu uso, seja pela dependência econômica, seja pelo subproduto gerado do seu uso massivo. Trata-se de uma dupla necessidade, adequar a dependência econômico-estrutural e reduzir o impacto de seu uso para as gerações futuras.

Trata-se de uma preocupação global. Já no ano 2000 a *Biomass R&D Act* determinou a coordenação de esforços para a promoção de biocombustíveis e produtos a partir da biomassa. Com a intenção de reduzir a dependência externa de petróleo, o Congresso Americano promulgou em 2005 o *Energy Policy Act (EPAct)*, tendo como foco a produção de combustíveis alternativos. Possui três programas de crédito para combustíveis alternativos: i) exigência que determinadas frotas adquiram um certo percentual de combustíveis alternativos; ii) aquisição de veículos movidos a combustíveis alternativos para frotas governamentais; iii) implementação de programa de aquisição de frotas locais, governamentais como privadas. Um ano antes, o *Jobs Creation Act* garantiu créditos fiscais sobre venda de álcool e biodiesel. Em 2007 foi promulgado o *Energy Independence and Security Act*, estipulando padrões mínimos para o uso de combustíveis renováveis, garantias para pesquisa e desenvolvimento de biocombustíveis bem como sua infraestrutura. Dois anos depois, para enfrentar a recessão econômica (2009), o *American Recovery and Reinvestment Act* disponibilizou créditos tributários e investimentos para produção de energia renovável, bem

como lançou um programa de aquisição de veículos elétricos para a frota governamental. No mesmo ano, o grupo de trabalho *Biofuels Interagency Working Group* foi criado com a intenção de coordenar as atividades, com ênfase na necessidade de diversificação das matérias-primas, já que a principal, o etanol de milho, não era considerada uma biomassa “vencedora”.⁶⁵

Por fim, em 2010, o *Biomass Multi-Year Program Plan* identificou cinco etapas chave de produção: 1) produção de matérias-primas: objetivo de estimular a produção em larga escala, dando competitividade à produção de biocombustíveis; 2) logística agrícola para matéria-prima: necessidade de investimento em infraestrutura e logística de colheita ou coleta, armazenagem, processamento e transporte; 3) produção de biocombustíveis: necessidade de criação de um escalonamento industrial, porém consciente que os custos são elevados e de alto risco, podendo desencorajar a participação do setor privado; 4) distribuição dos biocombustíveis: disseminar a cultura mediante oferta de veículos que possam ser usados sem perda de desempenho em relação ao uso dos combustíveis fósseis.⁶⁶

Na União Europeia, a Diretiva 2009/28/CE estabelece a promoção da utilização de energia proveniente de fontes renováveis e controle do consumo de energia. Foi estabelecido, dentre outros pontos, que cada país da União Europeia deverá elaborar um plano de ação nacional para 2020 que defina uma quota de energia proveniente de fontes renováveis nos transportes, no aquecimento e na produção de eletricidade. De igual forma, os

⁶⁵ NYKO, Diego, et. al. A corrida tecnológica pelos biocombustíveis de segunda geração: uma perspectiva comparada. **BNDES Setorial**. n. 32, set. 2010, p. 11-18. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1312>. Acesso em: 19/11/2016

⁶⁶ *Idem*, p. 21-22.

biocombustíveis e biolíquidos devem ser produzidos de forma sustentável, sem utilizar matérias-primas provenientes de terrenos ricos em biodiversidade. Os chamados objetivos 20-20-20 (reduzir em 20% as emissões de gases com efeito estufa em relação aos níveis de 1990, melhorar a eficiência energética da UE em 20% e 20% da energia do bloco proveniente de fontes renováveis) também possui o interesse de reduzir a dependência de fontes de energia externas ao bloco comunitário. Os Estados-Membros podem utilizar um “Regime de apoio”, considerado como qualquer sistema ou mecanismo que aumente o preço de venda ou realize isenções ou deduções fiscais, reembolso de impostos, etc.

Todavia, o diagnóstico da União Europeia é de que os esforços não são suficientes, pois a política de incentivos não é tão consistente quanto a dos Estados Unidos e não possui a experiência desenvolvida pelo Brasil. O *European Strategic Energy Technology Plan* (SET-Plan), iniciado em 2007, a *European Industrial Bioenergy Initiative* apoia atividades de pesquisa em biomassa e o desenvolvimento dos mercados para comercialização dessas matérias-primas.⁶⁷

A matriz energética nacional não possui alteração substancial até o ano de 2030, sendo o combustível fóssil o principal insumo. Na produção de energia elétrica, há uma dependência das usinas hidrelétricas e termelétricas. Sendo a maior parte de energia consumida a partir da origem fóssil, a ideia de que o Brasil tem grande produção de energia limpa e renovável não corresponde a realidade.⁶⁸

⁶⁷ NYKO, Diego, et. al. A corrida tecnológica pelos biocombustíveis de segunda geração: uma perspectiva comparada. **BNDES Setorial**. n. 32, set. 2010, p. 26-27. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1312>. Acesso em: 19/11/2016

⁶⁸ MACHADO JUNIOR, Jose Carlos; TELES, Paula Vieira. A produção de energia proveniente de biocombustíveis produzidos através de biomassa de resíduos sólidos e algas: uma alternativa para o

Todavia, o Brasil possui uma longa e diversificada experiência na produção e consumo de biocombustíveis. Nos anos 70, o programa Proálcool visava o desenvolvimento do etanol em substituição à gasolina.⁶⁹ A extinção do programa foi consequência de organização e estratégia ineficientes, aliado a queda no preço dos combustíveis fósseis.⁷⁰ O Sistema Nacional de Inovação em Etanol (SNI-Etanol), criado com base no Proálcool, foi um dos responsáveis por colocar o país a frente na tecnologia de biocombustíveis. Os atores do Sistema podem ser divididos em três categorias: i) governo, responsável pela criação do ambiente institucional indutor de pesquisa, desenvolvimento e indução do etanol; ii) universidades, centros de pesquisas e empresas que realizam a pesquisa, desenvolvimento e inovação, e; iii) agentes de fomento, amparo à pesquisa e bancos de investimentos.⁷¹

desenvolvimento sustentável no estado socioambiental de direito democrático. *In*: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; SPAREMBERGER, Raquel Fabiana Lopes; CAVALLAZZI, Rosângela Lunardelli (Coords.). **Direito e sustentabilidade**. Florianópolis, CONPEDI, p. 179. Disponível em: www.conpedi.org.br/publicações. Acesso em: 23/09/2016.

⁶⁹ BRAGA, Cintia Freire Garcia Vieira; BRAGA, Lamartine Vieira. Desafios da energia no Brasil: panorama regulatório da produção e comercialização do biodiesel. **Cadernos Ebape.br**. v. 10, n°3, opinião 4. FGV: Rio de Janeiro, Set. 2012, p. 751-762.

⁷⁰ TÁVORA, Fernando Lagares. **História e Economia dos Biocombustíveis no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-89-historia-e-economia-dos-biocombustiveis-no-brasil>. Acesso em: 25/09/2016, p. 68.

⁷¹ NYKO, Diego, et. al. A corrida tecnológica pelos biocombustíveis de segunda geração: uma perspectiva comparada. **BNDES Setorial**. n. 32, set. 2010, p. 31. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1312>. Acesso em: 19/11/2016

O atual Programa Nacional de Produção e Uso do Biodiesel (PNPB) tem o objetivo de fortalecer o desenvolvimento regional através da geração de emprego e renda. Uma nova proposta de marco regulatório destaca, dentre outros, a revisão do marco tributário, valorizando os tributos como instrumentos regulatórios que premiem externalidades sociais, ambientais e de saúde pública da bioenergia, bem como incentivo a projetos de pesquisa e desenvolvimento aplicados a biocombustíveis de 2ª e 3ª gerações.⁷² Através da Lei 13.263 de 23 de março de 2016, projeta-se o aumento, até 2020, de 10% de adição de biodiesel ao óleo diesel comercializado no território nacional.

Dentro do escopo de biocombustíveis é importante atentar para a sustentabilidade de sua produção, já que pode produzir efeitos negativos como maior pressão sobre a cobertura florestal nativa ou sobre o preço de *commodities* agrícolas. Ademais, a produção de etanol de primeira geração está chegando ao seu esgotamento de eficiência da rota tecnológica atual⁷³.

De acordo com a fabricação e matéria-prima utilizada, os biocombustíveis podem ser classificados em três gerações: i) fermentação a partir de amido de milho, cana de açúcar ou transformação de óleos vegetais em biodiesel; ii) utilização de recursos não destinados à alimentação, como celulose, casca, resíduos alimentares, dentre outros e; iii) através de colheitas de energia

⁷² TÁVORA, Fernando Lagares. **História e Economia dos Biocombustíveis no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-89-historia-e-economia-dos-biocombustiveis-no-brasil>. Acesso em: 25/09/2016, p. 72.

⁷³ NYKO, Diego, et. al. *Op. cit.*, p. 5.

especialmente projetadas, dentre elas biocombustíveis produzidos através de algas.⁷⁴

Biocombustíveis produzidos a partir de resíduos agrícolas, a partir da 2ª. geração, portanto, têm um impacto ambiental menor e não irradiam consequências no preço dos alimentos, uma vez que não substituem outras colheitas.⁷⁵ Como exemplo, 77,9% da produção de biodiesel teve como matéria-prima a soja.⁷⁶

Uma grande desvantagem dos biocombustíveis tradicionais está na necessidade de utilização de extensas áreas agricultáveis. Como o cultivo de algas é realizado em áreas bem menores, significa um menor impacto para o meio ambiente.⁷⁷

⁷⁴ MACHADO JUNIOR, Jose Carlos; TELES, Paula Vieira. A produção de energia proveniente de biocombustíveis produzidos através de biomassa de resíduos sólidos e algas: uma alternativa para o desenvolvimento sustentável no estado socioambiental de direito democrático. *In*: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; SPAREMBERGER, Raquel Fabiana Lopes; CAVALLAZZI, Rosângela Lunardelli (Coords.). **Direito e sustentabilidade**. Florianópolis, CONPEDI, p. 215-216. Disponível em: www.conpedi.org.br/publicações. Acesso em: 23/09/2016.

⁷⁵ MACHADO JUNIOR, Jose Carlos; TELES, Paula Vieira. A produção de energia proveniente de biocombustíveis produzidos através de biomassa de resíduos sólidos e algas: uma alternativa para o desenvolvimento sustentável no estado socioambiental de direito democrático. *In*: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; SPAREMBERGER, Raquel Fabiana Lopes; CAVALLAZZI, Rosângela Lunardelli (Coords.). **Direito e sustentabilidade**. Florianópolis, CONPEDI, p. 215-216. Disponível em: www.conpedi.org.br/publicações. Acesso em: 23/09/2016.

⁷⁶ Conforme boletim mensal dos combustíveis renováveis, DCR nº 106/Agosto 2016. A produção acumulada de biodiesel no ano é de 2.174 mil m³. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/web/guest/secretarias/petroleo-gas-natural-e-combustiveis-renovaveis/publicacoes/boletim-mensal-de-combustiveis-renovaveis/2016>.

⁷⁷ MACHADO JUNIOR, Jose Carlos; TELES, Paula Vieira. *Op. cit.*, p.

Uma das vantagens na produção de biocombustível derivado de algas é o fato de não competir com alimentos humanos.⁷⁸ Em comparação com outras fontes de biocombustíveis, Lauro André Ribeiro⁷⁹ ressaltou estudos com diversas vantagens, tais como: produtividade maior se comparado com as culturas de grãos tidas como mais eficientes; produção a partir de água salobra e em terras não cultiváveis, não afetando o uso de solos para outros fins; 20 a 50% de teor de óleo em peso de biomassa seca; potencial de fixação de dióxido de carbono; possibilidade de utilização de águas residuais municipais; desnecessidade de uso de herbicidas ou pesticidas; possibilidade de produção de co-produtos, tais como alimento para animais, medicamentos ou fertilizantes, ou fermentado para etanol ou metano, dentre outros.

Apesar de vários aspectos positivos na produção, os altos custos ainda são uma barreira para a produção comercial de larga escala, visto que, o estágio de pesquisa e desenvolvimento ainda é inicial. Porém o surgimento de novas tecnologias e o incentivo em pesquisas poderá levar a diminuição dos custos⁸⁰, já que a viabilidade do biodiesel é sustentada por políticas mandatórias e diferenciação tributária. A continuidade de tais políticas é condição necessária ao amadurecimento dessa indústria.⁸¹

218.

⁷⁸ *Idem*, p. 217.

⁷⁹ RIBEIRO, Lauro André. **Microalgae as feedstock for advanced biofuels: sustainability and policy assessment**. (recurso online). Coimbra: 2015. Tese de doutoramento. p. 56. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/27053>. Acesso em 25/09/2016.

⁸⁰ MACHADO JUNIOR, Jose Carlos; TELES, Paula Vieira. *Op. cit.*, p. 218.

⁸¹ CHAGAS, André Luis Squarize. **Economia de baixo carbono: avaliação de impactos de restrições e perspectivas tecnológicas**. Subprojeto 2 – Estudos Setoriais: Biocomubstíveis. São Paulo, 2012. Disponível em:

A partir do estágio atual de desenvolvimento de biocombustíveis a partir de algas, Lauro André Ribeiro buscou analisar – a partir de aspectos econômicos, sociais e ambientais – quais os principais aspectos que influenciam o desenvolvimento sustentável da terceira geração de biocombustíveis. Ainda, quais políticas atualmente afetam a indústria e quais políticas poderiam potencializar a difusão desse combustível no mercado de transportes. A conclusão indica que o investimento em pesquisa e desenvolvimento nos produtos de terceira geração desempenha um papel fundamental no futuro da difusão de tais biocombustíveis. Em termos de difusão, é mais interessante criar políticas que melhorem a pesquisa e o desenvolvimento de biocombustíveis avançados – que no futuro levariam ao aumento da disponibilidade e preços mais baixos – do que meros subsídios para os tornar mais competitivos com outros combustíveis. A utilização de tributos sobre a gasolina não só melhora a difusão de biocombustíveis avançados, mas também de outros combustíveis da quota de mercado. Não havendo disponibilidade de biocombustíveis avançados, o gás natural e a energia elétrica tendem a ocupar essa quota de mercado. Por outro lado, sem a adoção de políticas públicas para a indústria de biocombustíveis avançados, eles desempenharão um papel diminuto em relação aos demais combustíveis⁸², não contribuindo de maneira suficientemente eficiente na busca da sustentabilidade.

Diferentemente dos Estados Unidos e da União Europeia, que possuem maior capacidade de coordenação e

http://www.abc.fearp.usp.br/arq_docs/Bicombustiveis_Final.pdf.

Acesso em: 19/22/2016.

⁸² RIBEIRO, Lauro André. **Microalgae as feedstock for advanced biofuels: sustainability and policy assessment.** (recurso online). Coimbra: 2015. Tese de doutoramento. p. 112-113. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/27053>. Acesso em 25/09/2016.

volume de recursos⁸³, o Brasil possui grande avanço tecnológico acerca da viabilidade econômica da biomassa. Enquanto no hemisfério norte os desafios tecnológicos são o próprio desenvolvimento econômico da biomassa e a conversão em escala industrial, o Brasil necessita apenas de uma melhor conversão industrial para ser mais bem-sucedido no mercado internacional. Os efeitos de coordenação e volume de recursos, tanto dos Estados Unidos, quanto da União Europeia, até o momento, não reverteram em resultados significativos na competição internacional. Todavia, apesar da disponibilidade da biomassa a baixo custo conferir uma vantagem competitiva ao Brasil, a concretização do cenário de pioneirismo na produção de biocombustíveis avançados somente será possível com: i) o aumento da disponibilidade e previsibilidade de recursos; ii) maior foco em projetos de biocombustíveis avançados; iii) melhor coordenação de agências de fomento, e; iv) construção de um modelo de fomento coordenado.⁸⁴

⁸³ Somente através do *American Recovery and Reinvestment Act* de 2009, os Estados Unidos destinaram US\$ 786,5 milhões para utilização em pesquisa, desenvolvimento e inovação em biocombustíveis avançados. O orçamento estimado pela União Europeia para o período 2010-2020 é de € 9 bilhões. No Brasil, em 2015 foram arrecadados R\$ 3,39 bi através da CIDE-Combustíveis, sendo que 29% é repassado aos estados e municípios para utilização obrigatória em infraestrutura viária.

⁸⁴ NYKO, Diego, et. al. A corrida tecnológica pelos biocombustíveis de segunda geração: uma perspectiva comparada. **BNDES Setorial**. n. 32, set. 2010, p. 43-44. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1312>. Acesso em: 19/11/2016.

CONCLUSÃO

A efetividade dos direitos fundamentais depende da atuação organizada do Estado. Dentre o rol de direitos fundamentais, a Constituição Federal elencou, dentre outros, a proteção ao meio ambiente como vetor de atuação do Estado na economia. Funciona como agente normativo e regulador da economia, não somente em seus aspectos de mercado, mas também nas consequências ambientais das escolhas econômicas. O direito fundamental ao meio ambiente pode limitar outros direitos, inclusive fundamentais.

Para financiamento do estado e de sua atuação organizada, os tributos assumem papel central. Longe de ser unicamente a cooptação de receitas, o tributo está intimamente ligado com a propriedade e a liberdade, justamente no sentido em que os limites da tributação tocam essas duas esferas ligadas ao Estado de Direito. Funciona como ferramenta de intervenção do Estado na economia.

A atuação do Estado na economia é recorrente na história. O dirigismo estatal ocorre tanto como ação participativa quanto como ação normativa. Na ação normativa, serve como fiscalização ou fomento. A contribuição de intervenção no domínio econômico funciona, portanto como fomento, induzindo a atividade econômica aos fins propostos pelo legislador. O tributo possui alta carga de extrafiscalidade com a intenção de direcionar o comportamento do contribuinte, no qual os recursos serão especificamente destinados, conforme a legislação. A CIDE-Combustíveis deve destinar o produto de sua arrecadação ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do

petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infraestrutura e transportes.

Todavia, o uso da norma extrafiscal possui limites, principalmente no que tange à finalidade da intervenção positiva. Críticas são tecidas à utilização da CIDE-Combustíveis ao financiamento de programas de infraestrutura e transportes. Além da finalidade dizer respeito mais à competência originária de impostos, há o evidente desvio de recursos para outras rubricas. Mostra-se, então, um tributo ineficiente sob a análise econômica do direito. Sua utilização deve ser subsidiária, além de demonstrada sua necessidade e relevância.

Dessa forma, a destinação dos recursos poderia, em tese, ser considerada eficiente se destinada ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás. Com efeito, a matriz energética de biocombustíveis necessita de avanços em pesquisa e desenvolvimento para consolidar-se como um combustível de possibilidade de uso em escala mundial. Os biocombustíveis de primeira e segunda geração, apesar de demonstrar aplicabilidade, tendem a produzir subprodutos poluidores em grande escala, ou competir com a produção de alimentos, substituindo um problema por outro. Os biocombustíveis de terceira geração, notadamente os biocombustíveis provenientes de algas, possuem grandes vantagens, mas dependem de desenvolvimento.

Enquanto os Estados Unidos e a União Europeia possuem aportes financeiros e capacidades maiores de coordenação, o Brasil possui a vantagem competitiva de possuir matéria-prima a custos acessíveis. O avanço e protagonismo mundial – notadamente com efeitos positivos no desenvolvimento econômico e social nacional – depende de investimento em pesquisa e desenvolvimento dos biocombustíveis avançados. Ademais, a criação de políticas que melhorem o desenvolvimento de biocombustíveis aliada à tributação auxilia a difusão e a

consequente adoção de combustíveis potencialmente limpos e de fontes renováveis.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental como Direito Econômico. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 29, nº 115, jul./set. 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRAGA, Cintia Freire Garcia Vieira; BRAGA, Lamartine Vieira. Desafios da energia no Brasil: panorama regulatório da produção e comercialização do biodiesel. **Cadernos Ebape.br**. v. 10, nº3, opinião 4. FGV: Rio de Janeiro, p. 751-762, Set. 2012.

BUFFON, Marciano. Tributação e Direitos Sociais: A extrafiscalidade como instrumento de efetividade. **Revista Brasileira de Direito, IMED**, vol. 8, n. 2, jul-dez-2012.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção do meio ambiente equilibrado. *In*: BASSO, Ana Paula (Coord.) **Direito e desenvolvimento sustentável: desafios e perspectivas**. Curitiba: Juruá, 2013.

_____. Limites Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. **Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2013.

- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7 ed., 7 reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev. ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental. *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziana Angelotti; _____ (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CHAGAS, André Luis Squarize. **Economia de baixo carbono: avaliação de impactos de restrições e perspectivas tecnológicas**. Subprojeto 2 – Estudos Setoriais: Biocomustíveis. São Paulo, 2012. Disponível em: http://www.ebc.fearp.usp.br/arq_docs/Bicombustiveis_Final.pdf. Acesso em: 19/22/2016.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *In* BALEEIRO, Aliomar: **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 4 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- FREITAS, Juares. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GAMA, Tácio Lacerda. Ordem Econômica e Tributação. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT. Fundação Escola Superior de Direito Tributário, v. 1, n. 2, Porto Alegre: FESDT, 2008.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário. **Interesse Público**, ano 7, no. 34, Porto Alegre: Notadez Informação, nov-dez 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

HACK, Érico Germano. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005, 172 p.

HOLMES, Stephens; SUSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Algumas reflexões sobre os aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. N. 88, jan. 2003. São Paulo: Dialética, 2003.

LIMA, Isabel Arruda Matheos de. **Análise da eficiência econômica da CIDE-combustível pela perspectiva da nova economia institucional**. Dissertação (mestrado em direito). Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2010, 197 p.

LIMA, Sophia Nóbrega Câmara Lima. A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. **Boletim Científico –**

Escola Superior do Ministério Público da União,
Brasília, ano 11, vol. 39, jul-dez. 2012.

MACHADO JUNIOR, Jose Carlos; TELES, Paula Vieira. A produção de energia proveniente de biocombustíveis produzidos através de biomassa de resíduos sólidos e algas: uma alternativa para o desenvolvimento sustentável no estado socioambiental de direito democrático. *In*: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; SPAREMBERGER, Raquel Fabiana Lopes; CAVALLAZZI, Rosângela Lunardelli (Coords.). **Direito e sustentabilidade.** Florianópolis, CONPEDI, p. 179. Disponível em: www.conpedi.org.br/publicações. Acesso em: 23/09/2016.

MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em direito tributário:** estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição.** 2 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

NABAIS, José Casalta. Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil.** p. 361-378, Jan./Dez. 2007.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos.** 3 reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

NAMI, Beatriz Dib. Breve histórico da tributação como forma de intervenção na indústria nacional e a função extrafiscal do tributo no ordenamento jurídico atual. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas.** v. 34. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, set-out, 2012.

NYKO, Diego, et. al. A corrida tecnológica pelos biocombustíveis de segunda geração: uma perspectiva comparada. **BNDES Setorial**. n. 32, set. 2010, p. 5. Disponível em: <http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1312>. Acesso em: 19/11/2016.

RIBEIRO, Lauro André. **Microalgae as feedstock for advanced biofuels: sustainability and policy assessment**. (recurso online). Coimbra: 2015. Tese de doutoramento. p. 56, Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/27053>. Acesso em 25/09/2016.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; _____; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; FERNSTERSEIFER, Tiago. **Direito Ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.) **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. 1 ed. São Paulo: IOB, 2010.

SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

TÁVORA, Fernando Lagares. **História e Economia dos Biocombustíveis no Brasil**. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, abril/2011. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-89-historia-e-economia-dos-biocombustiveis-no-brasil>. Acesso em: 25/09/2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I** – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

INCENTIVO À PRODUÇÃO ENERGÉTICA SUSTENTÁVEL ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO: INCIDÊNCIA DO ICMS ECOLÓGICO SOBRE A ENERGIA EÓLICA

Flávia de Paiva Medeiros de Oliveira¹

Maria Marconiete Fernandes Pereira²

Cristina Paiva Serafim Gadelha Campos³

1 INTRODUÇÃO

É possível constatar a existência de um padrão quanto à produção de energia, o qual tem sido seguido pela generalidade dos Estados há vários séculos. Quanto às suas

¹ Doutora em Direito do Trabalho e Previdência Social pela Universitat València (Espanha). Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba. Advogada. Professora titular da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) e do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ).

² Doutora em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco. Mestre em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal da Paraíba. Especialista em Contabilidade e Auditoria Pública pela Universidade Federal da Paraíba. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. Graduada em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa. Auditora de Contas Públicas - Controladoria Geral do Estado/PB. Advogada. Professora Titular de Direito Tributário da UNIPÊ.

³ Mestranda em Direito e Desenvolvimento Sustentável pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Especialista em Direito do Trabalho, Processual do Trabalho e Previdenciário. Graduada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba. Advogada. Professora substituta da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB).

características, uma em especial merece ser destacada – qual seja, a insustentabilidade – já que os combustíveis fósseis têm sido considerados os principais responsáveis pela produção energética. Considerando que o Brasil está incluído no rol de países que seguem tal orientação, bem como que as consequências da adoção dessa postura implicam em uma série de efeitos ambientais e socioeconômicos negativos, necessário se faz investigar sobre o potencial brasileiro para explorar fontes energéticas renováveis.

Atendo-se especificamente à energia eólica, a pretensão de considerá-la uma possível contribuinte para a sustentabilidade da matriz nacional demanda uma prévia investigação acerca do potencial brasileiro para obter energia através da força dos ventos, bem como a averiguação sobre a possibilidade de a fonte eólica efetivamente produzir energia renovável.

Desenvolvendo tais ideias, eis que se chega ao foco do presente estudo: a possibilidade de a incidência tributária estimular a exploração eólica. Considerando que o baixo retorno financeiro dessa aos cofres públicos acaba por desestimular sua realização, relevante se faz utilizar-se de figura tributária que possa favorecê-la, e consequentemente, incentivar a sustentabilidade da matriz brasileira como um todo.

Tendo em vista que o ICMS ecológico revela-se um instrumento capaz de comungar interesses ecológicos e econômicos, o presente estudo foca na sua repercussão sobre a possível ampliação da produção eólica no Brasil – demonstrando possível compatibilidade entre tributação e desenvolvimento sustentável. Para tanto, será desenvolvida uma pesquisa bibliográfica e utilizados os métodos dedutivo e qualitativo, bem como a análise de dados.

2 NECESSIDADE DA EXPLORAÇÃO DE ENERGIAS RENOVÁVEIS FACE À

INSUSTENTABILIDADE DA MATRIZ BRASILEIRA

A matriz energética brasileira segue o padrão que vem sendo utilizado pela generalidade dos países há vários séculos – o qual está assentado no atendimento da demanda mundial de energia por meio do processamento de combustíveis fósseis em larga escala, apresentando, pois, um potencial indiscutivelmente elevado para degradar o meio ambiente.

Tendo em vista que o sistema capitalista tem reinado no planeta, dominando grande parte dos Estados, eis que uma possível explicação para a adoção de um padrão energético global, notadamente degradante, pode ser embrionariamente detectada. Considerando que a satisfação de interesses econômicos tem prevalecido diante da meta de atender a interesses puramente sociais, a questão energética – que facilmente pode ser enxergada como uma fonte de lucro – também tem servido à lucratividade, ainda que sua orientação em desconformidade com a preservação ambiental venha demonstrando a exaustão dos recursos naturais disponíveis no planeta (ARRUDA JÚNIOR; RODRIGUES, 2015, p. 143).

Com efeito, embora os combustíveis fósseis detenham a capacidade de oferecer energia de qualidade, os impactos ambientais negativos decorrentes de sua utilização em larga escala não devem ser desconsiderados, especialmente quando se atenta para o fato de que sua exploração implica na diminuição permanente dos respectivos recursos, bem como na conclusão de que seu arrefecimento, ou mesmo esgotamento, não tardará (PEREIRA NETO, 2014, p. 28). Como se não bastassem as implicações essencialmente naturais da diminuição quantitativa dos referidos bens nos diversos reservatórios do planeta, uma série de consequências sociais já estão

sendo sentidas – e tendem a se agravar cada vez mais –, tais como a exclusão energética e a possibilidade de se intensificarem blecautes de energia.

A fim de que reste devidamente fundamentada a ideia de que a larga produção de energia através de combustíveis fósseis causa danos de grande monta (sejam eles ambientais, sociais, econômicos ou de qualquer outra ordem), vale apresentar alguns argumentos científicos que corroboram essa noção, possivelmente já amplamente assumida pelo senso comum.

Passa-se, pois, a demonstrar a relação direta que existe entre os enfocados combustíveis e a intensificação do efeito estufa.

Ainda que tal efeito mereça ser compreendido como um elemento essencial à existência de vida no planeta, já que atua (por meio de uma ação conjunta com a atmosfera) como estabilizador contra mudanças abruptas na temperatura entre a noite e o dia, além de garantir o aquecimento da temperatura média na Terra – a qual se manteria em torno de 15°-20° C abaixo de zero, caso não houvesse sua participação –, sua elevada concentração na atmosfera representa um perigo para as espécies (GOLDEMBERG, 2008, p. 175). Nesse sentido, deve-se apontar que os gases de efeito estufa não têm a capacidade de absorver luz infravermelha, de modo que seu contato com raios infravermelhos resulta no desvio desses de forma aleatória, devolvendo parte da energia para a superfície e mantendo a outra parte na atmosfera – o que evidencia o aumento na temperatura do planeta (FIGUEIREDO; BEZERRA SEGUNDO, 2012, p. 118).

Em vista de tais considerações, resta o entendimento de que se deve evitar o lançamento de altas cargas de gases de efeito estufa na atmosfera, sob pena de sua presença passar a ser mais prejudicial aos seres vivos do que benéfico, ao mesmo tempo em que se torna valioso investigar as causas do referido lançamento. Sendo assim,

eis que se chega ao ponto que mais interessa ao presente estudo, qual seja, a evidência de que a queima de combustíveis fósseis se revela como a principal responsável pela intensificação do efeito estufa (ASSUNÇÃO, 2004, p. 139). Neste ponto, é válido relevar que enquanto a natureza passou bilhões de anos para aprisionar composições químicas que envolvem o carbono (especialmente o dióxido de carbono e o metano), a extração, a queima e o craqueamento dos combustíveis fósseis têm permitido a liberação de grandes quantidades dos referidos elementos de volta à atmosfera, embora por meio de um processo que sequer apresenta relevante eficiência ambiental (FIGUEIREDO; BEZERRA SEGUNDO, 2012, p. 119).

Seguindo essa mesma ideia, eis a evidência de que o aquecimento global tende a se intensificar, notadamente em virtude da perspectiva de que os níveis de dióxido de carbono na atmosfera aumentem, causando um círculo vicioso. Quanto a esse círculo, aponte-se que a elevação dos referidos gases na atmosfera provoca o aumento da temperatura, o que, por sua vez, contribui para o derretimento das calotas polares, acarretando a subida dos níveis de água e, conseqüentemente, um maior favorecimento ao processo de derretimento (SOUZA; TEIXEIRA, 2015, p. 80).

Destaca-se, pois, a insustentabilidade como uma característica marcante do padrão energético atualmente adotado em nível mundial. Analisando os princípios que atualmente o orientam, é possível constatar não somente a ampla utilização de recursos essencialmente finitos, mas também o desprezo à qualidade dos recursos naturais, além da ausência de preocupação com o equilíbrio econômico e com a garantia do subsídio necessário ao equilíbrio social – fatores esses que estão incluídos na noção de sustentabilidade, a qual vai além da suficiência qualitativa e quantitativa de recursos para as gerações atuais e futuras (REIS; SASSI; ANDRADE, 2012, p. 106).

Procurando subsidiar a ideia de que um padrão energético amparado pelo consumo de combustíveis fósseis em larga escala não é compatível com a noção de sustentabilidade, Goldemberg (2010, p. 33) aponta que três problemas seriam suficientes para comprová-la, sendo eles: a exaustão de reservas, a segurança de abastecimento e os impactos ambientais.

Quanto à exaustão de reservas, o autor defende que combustíveis fósseis que atualmente produzem grande parcela da energia mundial, quais sejam, o petróleo, o gás natural e o carvão, são finitas, devendo as reservas dos dois primeiros se esgotarem ainda neste século, enquanto as reservas de carvão se esgotariam por volta do ano 2.250, embora tais fontes já começassem a demonstrar indícios de exaustão. No que se refere à segurança de abastecimento, Goldemberg (2010, p. 36) traz à tona o fato de que tem sido gradativamente aumentada a dependência de importações de petróleo dos países do Oriente Médio, o que repercute em nítida falta de tranquilidade dos países consumidores, já que tal situação não lhes garante o desenvolvimento sustentável. Por fim, ao tratar acerca dos impactos ambientais, o autor sustenta que o consumo de energia pelo homem é a principal causa dos impactos ambientais negativos, tanto em nível micro (evidenciados, por exemplo, através do desencadeamento de doenças respiratórias em virtude do uso primitivo da lenha), quanto em nível macro (já que emitiria gases de efeito estufa, intensificando as mudanças climáticas e provocando perda de biodiversidade) (GOLDEMBERG, 2010, p. 37).

Destarte, embora altamente degradante e capaz de gerar prejuízos de ordens variadas, inclusive sociais, o insustentável padrão energético então adotado no âmbito global vem se perpetuando e concretizando efeitos negativos diversos já há vários séculos, sequer havendo previsão de quando suas bases serão renovadas, redirecionando-o para a sustentabilidade.

Nesse diapasão, cabe ressaltar que o Brasil adota o referido modelo, seguindo a orientação dominante no planeta. Embora o país demonstre que seu vasto território conta uma rica variedade de fontes energéticas, sendo várias delas limpas e renováveis, as quais seriam capazes de produzir energia de boa qualidade e sem causar danos ambientais significativos, a política energética brasileira continua voltada para a valorização dos combustíveis fósseis como principais responsáveis pela produção da energia interna (ARRUDA JÚNIOR; RODRIGUES, 2015, p. 165).

Em consequência disso, não causa surpresa a constatação de que o bem energético não tem oferecido sua contribuição para o alcance de resultados satisfatórios no que tange aos índices que demonstram o grau de desenvolvimento humano no Brasil. Com efeito, a insustentabilidade que marca a política energética pátria – bem como a mundial – impede que uma grande quantidade de pessoas possa usufruir do conforto que a utilização da energia permite, notadamente quanto ao transporte, ao aquecimento e à alimentação.

Diante desse quadro, torna-se latente a necessidade de revisão do panorama energético nacional, possibilitando não somente a produção de energia atenta à preservação da natureza, mas, sobretudo, garantindo sua ampla distribuição através da adoção de métodos que barateiem seu custo, eliminando as incertezas quanto à disponibilidade das fontes produtoras e combatendo os riscos de novos blecautes energéticos.

Nesse diapasão, eis que as energias renováveis merecem ser valorizadas. Considerando sua capacidade para gerar o respectivo bem sem provocar o esgotamento dos recursos naturais, apresentam-se como alternativas viáveis para combater a poluição do ar, o desmatamento, a chuva ácida, a desertificação, a contaminação radioativa, a escassez energética e o efeito estufa – os quais seriam

exemplos de consequências provocadas pela invocação de fontes não renováveis durante a produção energética, com vistas a atender a demanda crescente (VARELA; ZINI, 2015, p. 43).

Considerando que a energia é um bem imprescindível à qualidade de vida e ao bem estar do homem, bem como que a utilização de matrizes não renováveis implica em um sério risco ao acesso à energia, é evidente que o Brasil deve rever seu modelo energético (o que também se aplica aos demais Estados que adotem orientação energética semelhante), melhor aproveitando a diversidade de fontes renováveis disponíveis na sua vasta extensão territorial. Com efeito, a essencialidade do bem energético demanda amplos esforços com vistas a expandir sua oferta, notadamente ao considerar sua imprescindibilidade para a produção dos bens necessários à existência humana, revelando-se não como um fim em si mesmo, mas como um vetor que permite às sociedades o alcance de satisfatórios padrões de vida e de produção (CUSTÓDIO; VALLE, 2015, p. 19).

Atentando especificamente para a necessidade da geração energética renovável no Brasil e procurando detectar a presença de fontes que, encontrando-se no território nacional, permitiriam a estruturação de um panorama energético brasileiro essencialmente renovável, uma série de matrizes merece ser identificada. Em meio às evidentes fontes solar, hidráulica, biomassa, geotérmica e das marés, eis que a fonte eólica também se apresenta capaz de produzir energia renovável, notadamente através da força dos ventos.

Não desmerecendo o potencial das demais fontes listadas, o presente estudo dá enfoque especial à fonte eólica, enquanto instrumento capaz de utilizar elementos naturais infinitos para atender a demanda energética, motivo pelo qual se passa a destacar – na sessão seguinte –

sua potencialidade para favorecer a geração energética sustentável no Brasil.

3 POTENCIAL DA ENERGIA EÓLICA PARA CONTRIBUIR COM A PRODUÇÃO ENERGÉTICA SUSTENTÁVEL NO BRASIL

Em simples palavras, a energia eólica é aquela produzida pelo movimento do ar, ou seja, pelo vento. Quanto à etimologia do termo, eis que o vocábulo “eólico” vem do latim *aeolicus*, que significa pertencente ou relativo à Éolo (o deus dos ventos, segundo a mitologia grega); portanto, pertencente ou relativo ao vento (PEREIRA NETO, 2014, p. 29).

Destacando a energia eólica como uma das principais formas de obtenção de energia renovável, Soares e Silva (2013) apontam que esta matriz revela a transformação do vento em energia útil, assim como aerogeradores são utilizados para produzir eletricidade ou moinhos de vento são invocados para produzir energia mecânica ou velas que impulsionam veleiros. Em virtude de o ar quente de uma determinada região ser mais leve que seu ar frio, ocorre a elevação do ar quente, de modo que o espaço vago é preenchido pelo ar frio; diante deste deslocamento de ar frio, o vento é produzido (PEREIRA NETO, 2014, p. 29). Destarte, resta a constatação de que quando o movimento do ar produz energia, esta se trata da energia eólica.

Compartilhando da ideia de que a utilização da força dos ventos para produzir energia é uma opção que deve ser valorizada, Veiga (2012, p. 16) aponta que merece ser considerada a forma mais adequada de complementar os sistemas de geração de eletricidade, notadamente em virtude de não mais depender de subsídios.

Assimilando a ideia de que a produção eólica merece ser incentivada, também se deve considerar a ideia

de que sua exploração deve ser feita em comunhão com os propósitos que orientam o processo de desenvolvimento. Neste sentido, a sustentabilidade deve ser seu norte, prezando pela adequada valorização deste recurso natural energético.

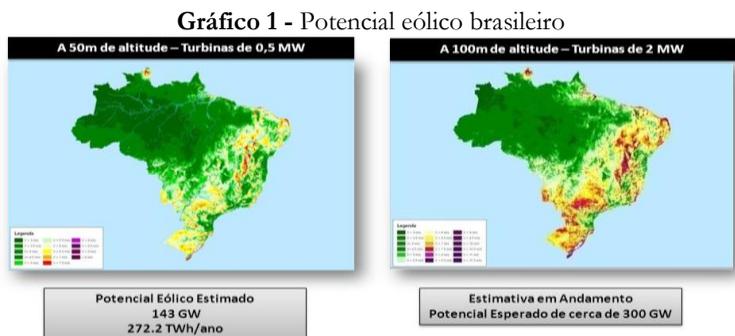
Neste sentido, eis que uma série de fatores está envolvida na correta exploração da energia eólica, envolvendo o conjunto de políticas energéticas, ambientais e industriais de determinado Estado. Reunindo estes fatores em três aspectos, assim descreve Lopez:

Nesse contexto, a política de desenvolvimento da energia eólica depende basicamente de três fatores: a) estabelecimento de objetivos para o desenvolvimento da energia eólica nos países que dispõem desse potencial; b) eliminação das barreiras e subvenções a outras fontes de energia que prejudicam as fontes renováveis; e, c) colocação em marcha de mecanismos internacionais que permitam abrir e dinamizar novos mercados para a energia eólica. (2012, p. 20)

Destarte, torna-se oportuno destacar que a valorização da energia eólica não merece espaço tão somente na matriz brasileira, mas também em âmbito mundial. Tendo em vista que o desenvolvimento sustentável, notadamente do setor energético, demanda a comunhão de esforços entre o máximo possível de agentes, tem-se que a matriz energética mundial suscita a ampla participação das fontes que compactuam com o propósito da sustentabilidade. Neste sentido, constatando que a matriz eólica revela a produção do bem energético por meio do acionamento de turbinas em virtude da movimentação dos ares, torna-se possível concluir que a matriz energética mundial demanda pela ampla participação de fontes que apresentem as características encontradas na definição da energia eólica.

Por outro lado, revela-se um tanto inútil o propósito de estimular a produção da energia eólica, caso verificado que as condições ambientais e sociais influentes no respectivo processo demonstram que a localidade na qual se pretende instalar parques eólicos carece de potencial para garantir a eficácia da geração. Sendo assim, a fim de caracterizar especificamente o Estado Brasileiro quanto ao seu potencial eólico, passa-se a tratar de informações relevantes para tanto.

Considerando a produção a partir dos ventos captados por máquinas de rotores a 50 e 100 metros de altura, eis o gráfico 1:



Fonte: Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (CEPEL), 2001

Por meio da ilustração acima colacionada, verifica-se que o potencial brasileiro para a produção eólica, seja por meio de equipamentos com rotores de 50, ou mesmo de 100 metros, é notadamente elevado. Sendo detectado através das máquinas comercialmente disponíveis na época da elaboração do atlas na qual a figura está contida – cujos rotores estão a 50 metros de altura e possuem densidade média de ocupação do terreno fixada no valor conservador de 0,5 MW/km², sua medição oficial é estimada em torno de 143 GW, o que corresponde a pouco mais de 270 terawatt-hora por ano (TWh/ano).

Contudo, caso considerado o padrão atual de máquinas com rotores a 100 metros de altura, o referido potencial pátrio experimenta uma significativa ampliação, sendo estimado em mais de 300 GW, e, portanto, superando o potencial do Brasil para a produção de hidroeletricidade, conforme indica o Painel Intergovernamental de Mudanças Climáticas (IPCC) (2011).

Tendo isso em vista, e partindo do fundamento de que tais dados constam do Atlas do Potencial Eólico Brasileiro de 2001 (primeiro atlas elaborado pela CEPREL, não tendo sido publicada uma edição mais recente do mesmo, embora a Centro se empenhe em ratificar e atualizar as informações necessárias), conclui-se que o Estado Brasileiro é notadamente rico em ventos dotados da capacidade de produzir energia. Em outras palavras, a velocidade dos ventos brasileiros na altura em que são captados demonstra que o país não somente conta com uma vasta dotação de ventos – o que é favorecido em virtude da extensão do território nacional –, mas também preenche as condições suscitadas pela indústria energética para sua utilização no processo produtivo.

Neste sentido, Seiffert (2009, p. 105) destaca a extensão costeira e o fato de grande parte do território nacional ser coberto por pastagens, plantações ou vegetação baixa como fatores decisivos para conferir ao país uma alta potencialidade para implementar com sucesso a exploração da indústria eólica. Corroborando esta ideia, Souza e Teixeira (2015) defendem que o sistema energético brasileiro se destaca pela sua capacidade de contribuir com o desenvolvimento por meio da produção renovável de energia, sobretudo em virtude das condições naturais dotadas pelo país.

Não restam dúvidas, pois, quanto ao alto potencial eólico brasileiro (o qual o posicionaria como o 10º país com o maior potencial mundial, conforme a World Wind Energy Association (2016)). Contudo, considerando que o

território nacional é bastante amplo e marcado por características naturais que variam em conformidade com a região analisada, torna-se importante destacar que algumas das cinco regiões geográficas são mais favoráveis à geração eólica, enquanto outras apresentam potencial insignificante. Sendo assim, em conformidade com o último Atlas Eólico divulgado, o Nordeste é apontado como a região dotada de maior potencial (reunindo cerca de 53% de todo o potencial nacional, notadamente em virtude das características naturais apresentadas pela região central da Bahia e pelos litorais do Ceará e Rio Grande do Norte); sendo seguido pelo Sudeste (o qual apresenta 20% do potencial nacional, merecendo destaque a contribuição oferecida pelas condições naturais de Minas Gerais); pelo Sul (que, em virtude do patrimônio natural do litoral sul do Rio Grande do Sul e do oeste de Santa Catarina, reúne 15% do potencial brasileiro); e logo mais pelo Centro Oeste e pelo Norte, que apresentam potenciais inexpressivos (CEPEL, 2001).

Destarte, ainda que algumas regiões ofereçam valiosas contribuições para a capacidade brasileira de produzir energia por meio dos ventos, enquanto outras estão naturalmente impossibilitadas de fazê-lo, é inegável que o Estado Brasileiro é rico nas condições naturais necessárias à indústria eólica. Além disso, cabe ressaltar que o desenvolvimento de novas tecnologias, notadamente permitindo o melhor aproveitamento da força eólica para a produção de energia – seja através de máquinas que capturem os ventos em alturas mais adequadas, ou mesmo através da instalação de equipamentos capazes de ampliar a potencialidade eólica para a geração energética – tende a tornar a indústria eólica nacional ainda mais promissora, como já pressupõem os estudos que estimam o potencial eólico brasileiro utilizando rotores de 100 metros.

4 OBSTÁCULO À EXPLORAÇÃO EÓLICA: O BAIXO RETORNO FINANCEIRO PARA OS COFRES PÚBLICOS

Ainda que a fonte eólica demonstre ser capaz de produzir o bem energético em conformidade com os ditames da sustentabilidade – e, conseqüentemente, estimular o desenvolvimento sustentável através do favorecimento à ampliação do acesso à energia, acompanhado da geração energética sem resultar no esgotamento dos recursos naturais, ou mesmo no lançamento de poluentes no patrimônio ambiental –, uma série de dificuldades são impostas à sua maior exploração. Dentre elas, merece destaque o fato de que sua produção pode gerar retorno financeiro praticamente insignificante aos municípios que a produzem, o que acaba por desinteressá-los quanto à exploração da energia proveniente da força dos ventos, notadamente ao considerar que tal atividade demanda investimento relativamente alto.

Para que se compreenda melhor essa ideia, a qual se resume à existência de obstáculos econômicos que desestimulam a expansão da geração eólica, necessário se faz enquadrar a energia eólica como um bem essencialmente ambiental, o qual, conseqüentemente, sofre tributação.

Em conformidade com o art. 3º, I e V da Lei nº 6.938/1981 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente) e com o art. 2º, IV, da Lei nº 9.985/2000 (Lei acerca do Sistema Nacional de Unidades de Conservação), a atmosfera merece ser considerada um bem ambiental, e como tal, deve ser tutelada por meio das normas que compõem a legislação pátria. Tendo isso em vista, em virtude de a energia eólica ser proveniente dos ventos, também deve ser considerada um bem ambiental e sofrer a incidência das normas constantes do conjunto legislativo nacional, especialmente dos princípios do Direito

Ambiental e regras constitucionais e infraconstitucionais atinentes à matriz energética (PEREIRA NETO, 2014, p. 130).

Saliente-se que não apenas o ramo jurídico que trata diretamente de questões atinentes ao meio ambiente – qual seja, o Direito Ambiental – considera a energia eólica um bem que merece tutela jurídica. Neste sentido, aponte-se que normas relativas aos âmbitos penal e tributário demonstram claramente que comungam da mesma ideia.

Especificamente quanto à incidência de diretrizes tributárias sobre a geração eólica, eis que após a transformação dos respectivos recursos naturais em energia, a cobrança de tributos é feita sobre a energia produzida, independente da matriz que foi necessária à sua produção. Além disso, o fato de que o bem produzido (energia) é suficiente para que incida a tributação denota que a cobrança de impostos é feita com base no bem gerado, o qual não merece ser considerado de maneira vinculada à prestação de um serviço; quanto a um possível fundamento legal para tal ideia, aponta-se o art. 2º, §1º, III, da Lei Complementar nº 87/1996, que ao tratar sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e ao transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), dispõe que tal espécie de tributo também incide sobre a entrada de energia elétrica no estado destinatário, sempre que tal atividade não for destinada à comercialização ou industrialização (BRASIL, 1996).

Contudo, há que se falar sobre a possibilidade de internalização dos custos ambientais, mecanismo que denota uma estratégia adotada pelo Poder Público para incentivar a produção energética e serviços considerados ambientalmente corretos. Por meio da sua aplicação, nada impede que os custos de serviços específicos e divisíveis de limpeza e recuperação ambiental, bem como os custos relativos às taxas de licenciamento ambiental e atividades relativas aos estudos de impacto ambiental e respectivos

relatórios sejam embutidos nos preços dos bens e serviços decorrentes da fiscalização, garantindo fundos suficientes para prevenir e recuperar externalidades negativas.

Para concretizar tal instrumento, uma série de medidas podem ser adotadas. Quanto aos impostos, pode haver a concessão de subsídios, reduções de base de cálculo, gradação de alíquotas, isenções ou mesmo de diferimento dos pagamentos; por outro lado, no que se refere aos produtos e serviços danosos ao meio ambiente, pode ser determinado o aumento da base de cálculo e de alíquotas, além da não concessão de subsídios e pagamento sem parcelamento (PEREIRA NETO, 2014, p. 132).

Apresentando-se como um exemplo de aplicação concreta desta ideia de internalizar os custos ambientais à produção eólica, eis a possibilidade – com base no Convênio 101/1997 – de haver a isenção de ICMS no tocante a operações com equipamentos e componentes utilizados na geração eólica, especialmente no que tange aos aerogeradores e seus acessórios, tais como reguladores, controladores, componentes internos e torres para suporte de geradores; destaque-se, ainda, que os referidos benefícios fiscais já foram prorrogados até maio de 2015 (PEREIRA, 2012, p. 163).

Além disso, também merece relevo o fato de que existe uma isenção permanente do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para aerogeradores, o que também merece ser visto como um exemplo de internalização de custos ambientais relativos à produção eólica (PEREIRA NETO, 2014, p. 133).

Embora essa internalização represente uma aplicação tributária que indiscutivelmente apresenta o propósito de favorecer a exploração eólica – e a produção energética renovável –, pode ter seu objetivo frustrado e funcionar como um desestimulante à geração de energia a partir da força dos ventos. Ocorre que ao estimular, veementemente, a desoneração tributária sobre bens e

serviços utilizados na respectiva exploração, acaba por reduzir o interesse do Poder Executivo em promovê-la, especialmente ao considerar que os custos para a instalação do aparato produtor é alto e não haverá retorno financeiro que os encubra. Além disso, saliente-se que apesar de a força dos ventos poder gerar energia elétrica, o estado que o produz também não receberá retorno financeiro por isso, já que aplica-se a regra de que a energia elétrica é tributada no consumo, e não no estado federativo de origem.

Máxime se revela tal desestímulo na medida em que se constata que por a energia eólica não produzir *royalties* do petróleo, os estados produtores da respectiva energia não recebem qualquer valor por tê-la gerado (PEREIRA NETO, 2014, p. 133).

Como se não bastasse, em virtude de os tributos municipais não terem seus fatos geradores baseados na produção sustentável da energia – quiçá da energia eólica –, as entidades municipais também se sentem desinteressadas em promovê-la. Acrescente-se, ainda, que a referida isenção do ICMS representa uma outra forma de desestímulo financeiro à utilização da força dos ventos para produzir energia pelos municípios, já que repercute na diminuição das verbas que receberia a título de repasse, como fixado constitucionalmente.

Neste sentido, embora o potencial eólico de determinadas localidades brasileiras revelar-se notadamente alto, o investimento na produção da energia respectiva apresenta-se desinteressante, já que oneraria os cofres públicos e não lhes traria compensação econômica. Ainda que a ideia de assumir custos pela degradação ambiental seja ecologicamente correta e mereça ser valorizada, a realidade de algumas regiões não permite investimentos pesados na energia eólica, notadamente quando detectadas que teriam outras formas mais baratas de oferecer à população condições de gozarem de melhor qualidade de vida e bem estar.

Sendo assim, tendo em vista que a geração eólica continua representando uma forma de produzir energia de maneira renovável, limpa e em conformidade com a generalidade dos postulados sustentáveis, necessário se faz a formulação de instrumentos capazes de conciliar sua maior exploração e o interesse das entidades federativas em promovê-la. Em vista disso, dedica-se a sessão seguinte ao desenvolvimento dessa ideia, podendo-se adiantar que tal conciliação é possível, inclusive através da invocação de mecanismo essencialmente tributário.

5 O ICMS ECOLÓGICO COMO INSTRUMENTO TRIBUTÁRIO QUE FAVORECE A ECONOMIA E A ECOLOGIA

Tendo em vista que a preservação da natureza representa mais que algo relevante à sadia qualidade de vida – assumindo o caráter de propósito realmente necessário ao bem estar do homem – e ainda levando em consideração que o desestímulo financeiro à produção energética sustentável não merece ser detectado e simplesmente desconsiderado, necessário se faz conjugar interesses econômicos e ecológicos. Neste sentido, dedica-se a presente sessão à análise dos esforços estatais, notadamente através de políticas públicas, com vistas a canalizar figura tributária de significativa evidência – qual seja, o ICMS – ao incentivo à sustentabilidade do setor energético.

Com efeito, o ICMS se trata de imposto de competência dos estados, o qual tem como fato gerador operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Fundamentados no art. 158, IV, da Constituição Federal, os mencionados entes federativos deverão repassar 25% do produto da arrecadação dessa espécie tributária aos municípios em cujos territórios foram desenvolvidas as respectivas operações (BRASIL, 1988).

Por outro lado, quanto à distribuição desse percentual de 25% entre os municípios de um determinado estado, eis que três quartos serão distribuídos em conformidade com critérios que beneficiam as municipalidades que mais arrecadaram o referido imposto estadual; em outras palavras, tal lógica de repartição de receitas garante vantagens aos municípios que detêm maior capacidade de gerar receitas tributárias decorrentes da circulação de mercadorias e serviços, ou seja, os mais desenvolvidos economicamente (SOUSA; NAKAJIMA; OLIVEIRA, 2011, p. 29). Quanto ao um quarto restante, os estados têm autonomia para definir seus próprios critérios de distribuição, inclusive podendo manter os mesmos que orientam os já referidos três quartos (TUPIASSU, 2006, p. 191).

Nesse sentido, percebe-se que existe interferência direta da administração dos estados no desenvolvimento dos municípios encontrados nos seus respectivos territórios, já que os critérios a serem eleitos pelas entidades estaduais para distribuir a parcela do ICMS da forma que considere mais relevante repercute no crescimento das municipalidades, sobretudo demonstrando-se como uma maneira de influenciar nas políticas públicas que estes entes poderão adotar (MORTARI, 2015, p. 151).

Sendo assim, é nesse ponto que merece ser visualizada a possibilidade de as administrações estaduais se servirem da faculdade que lhes cabe quanto à definição dos critérios de repasse dos valores arrecadados para contribuir com a preservação ecológica – motivo pelo qual se passa a destacá-la a partir de então.

Inicialmente, deve-se considerar que os municípios detentores de áreas de preservação ambiental, mananciais hídricos, reservas indígenas e demais aspectos que evidenciam preocupação com a integridade do patrimônio ambiental são penalizados – sob o viés tributário – por pelo menos duas razões. A primeira delas

diz respeito à notável restrição da utilização de parte de seu território para atividades economicamente produtivas, notadamente em face de sua afetação ambiental; por outro lado, a segunda razão se refere às consequências negativas que tal restrição acarreta à economia das localidades, já que implica em um limitado repasse orçamentário, o que lhes impede de serem recompensados pelas externalidades positivas que trazem à sociedade (TUPIASSU, 2006, p. 192).

Considerando, pois, que os municípios que demonstram preocupação com a preservação ambiental já não receberiam significativos repasses de ICMS com base nos critérios de distribuição dos três quartos já previamente fixados em lei, a definição das regras relativas à parcela do imposto que ainda merecem ser determinadas deve ser feita de modo a estimular a postura de tais municípios ambientalmente corretos (SOUSA; NAKAJIMA; OLIVEIRA, 2011, p. 29). Em simples palavras, eis que resta evidente a possibilidade de conciliar os ditames constitucionais que atribuem aos estados a tarefa de repartir parcela do ICMS entre municípios e o incentivo à conservação ambiental.

Nesse diapasão, surge a figura do ICMS ecológico, a qual se resumiria à opção dos estados por conferir a parcela do ICMS – da qual podem determinar os rumos – aos municípios dotados de áreas de conservação ambiental, reservas aquíferas, indígenas e demais formas de preservar a natureza. Não se trataria, pois, de uma nova espécie tributária, apta a aumentar a carga tributária brasileira, mas sim de uma forma de repassar os tributos já arrecadados de modo a estimular a integridade ambiental (HEMPEL, 2008, p. 107).

Tendo em vista que municípios que se dedicam às questões ambientais, notadamente ao reservar parte de suas extensões territoriais ao resguardo do patrimônio ambiental, acabam por não serem beneficiados

tributariamente com base nos critérios de repasse já fixados, relevante se faz a adequação das figuras tributárias já existentes ao estímulo à conservação ambiental – o que pode ocorrer através do ICMS ecológico, figura que reúne as condições necessárias à compensação financeira. Sendo assim, não apenas haveria o beneficiamento dos municípios que já se preocupam com a questão ambiental, como também seria determinado o estímulo à adoção de posturas semelhantes por municipalidades que ainda não o fazem.

É notadamente com bases nesses fundamentos que são apontadas duas funções para o imposto ora enfocado, o qual merece ser classificado como um tributo verde de caráter extrafiscal: compensatória e incentivadora. Por meio da função compensatória, resta evidente que o ICMS ecológico beneficia os municípios que têm o gerenciamento dos seus territórios limitado em virtude da existência de unidades de conservação ou mesmo de áreas com restrições de uso, impedindo que contribuam de forma significativa para a arrecadação do ICMS (MORTARI, 2015, p. 157). Além disso, sua função incentivadora desperta nas diversas municipalidades e cidadãos o interesse de criar ou ampliar suas áreas de conservação, e mesmo de desenvolver outros critérios relevantes para o ICMS ecológico, demonstrando que tal figura é um meio, e não é um fim em si mesmo (HEMPEL, 2008, pp. 106-108).

Sendo assim, ainda vale considerar que embora o tradicional princípio ambiental da precaução tenha influenciado na determinação da enfocada figura tributária – que merece ser visto como um instrumento de política pública preventiva –, o princípio fundamental que o norteia é o do protetor-recebedor. Contrapondo-se à regra do poluidor-pagador, o protetor-recebedor determina que o agente (público ou privado) que protege um bem natural merece uma compensação financeira como forma de

incentivo pela prestação do serviço de proteção ambiental (SOUSA; NAKAJIMA; OLIVEIRA, 2011, p. 29).

Portanto, eis que o ICMS ecológico surge como uma forma de conciliar a economia (trazendo ganhos financeiros para os municípios que demonstram preocupação com a questão ambiental) e a ecologia (estimulando a adoção de posturas voltadas para a conservação ambiental). Sendo assim, considerando a questão particular atinente à energia, observa-se que sua aplicação pode servir de estímulo satisfatório à geração energética renovável, de modo que as municipalidades passariam a se interessar pela exploração de fontes que permanecem subexploradas em virtude do baixo retorno financeiro, ou mesmo do prejuízo, que podem acarretar. Neste sentido, dedica-se a sessão seguinte à aplicação do enfocado tributo verde à geração eólica, com o fito de analisar o possível estímulo que oferece à sua maior exploração.

6 CONTRIBUIÇÃO DO ICMS ECOLÓGICO PARA A MAIOR EXPLORAÇÃO EÓLICA NO PAÍS

Embora a produção de energia através da fonte eólica ocorra através de um processo limpo e dotado de renovabilidade, verifica-se a existência de obstáculos ao seu maior desenvolvimento, sendo o baixo retorno financeiro para os cofres públicos um claro exemplo de tais entraves. Por outro lado, eis a constatação de que existe uma figura tributária que vem sendo progressivamente implantada no país, a qual estimula a adoção de práticas voltadas para a conservação da natureza: o ICMS ecológico.

Tendo isso em vista, passa-se a analisar a possibilidade de a exploração eólica se tornar mais interessante aos entes municipais, notadamente através da efetiva utilização da espécie tributária destacada.

Como constatado, o fato de a energia dos ventos não produzir *royalties* de petróleo (o que, inclusive, já foi debatido, sendo mantida a ideia de que efetivamente não os produzia) implica no fundamento de que o estado produtor (e não consumidor) não recebe nenhum valor pela produção, já que a tributação ocorre apenas sobre o consumo. Somando-se a essa forma de internalização dos custos ambientais, verificou-se em sessão anterior que uma série de outras medidas têm sido adotadas com base na isenção constitucional da cobrança de ICMS sobre a comercialização e industrialização da energia elétrica (conforme dita o art. 155, §2º, X, b, da Carta de 1988) (PEREIRA NETO, 2014, p. 131). Em outras palavras, por acarretar insignificante retorno financeiro aos municípios envolvidos (já que além de não terem tributo específico cujo fator gerador seja a produção de energia, a diminuição na arrecadação do ICMS implica na diminuição dos repasses municipais), a internalização dos custos ambientais tem se revelado como um instrumento que acaba desestimulando a geração energética sustentável, afastando-se, pois, dos seus propósitos basilares.

Por outro lado, ao mesmo tempo em que se percebe que a concretização dos objetivos que a norteia – especificamente quanto à questão energética – tem restado frustrada, também é possível verificar o quanto se faz necessário o desenvolvimento de outras medidas que favoreçam a efetivação de tais anseios. Nesse ponto, considerando que o ICMS ecológico tem se mostrado como uma figura tributária capaz de valorizar, ao mesmo tempo, interesses econômicos e ecológicos, apresenta-se, *prima facie*, como um mecanismo que compatibiliza com a produção sustentável do bem energético, inclusive da energia eólica.

Ao determinar a compensação financeira aos municípios que se dedicam à conservação ambiental, ao ponto de limitarem a utilização econômica dos seus

territórios, tornando insignificante a arrecadação do ICMS pelas atividades lá desenvolvidas, o ICMS ecológico garante que as municipalidades recebam benefícios financeiros por valorizarem aspectos ambientais em detrimento de valores econômicos (MORTARI, 2015, p. 154). Aplicando tais ideias à exploração da energia eólica, é possível verificar que a incidência dessa figura tributária estimula a maior exploração daquela, notadamente pelo fato de atestar sua compatibilidade com os postulados da sustentabilidade.

Com efeito, o ICMS ecológico preza pela manutenção e incorporação de propostas que promovem o equilíbrio ecológico, a equidade social e o desenvolvimento econômico, com vistas a promover a adequação dos municípios aos níveis de preservação ambiental estabelecidos legalmente (SOUSA; NAKAJIMA; OLIVEIRA, 2011, p. 28). Sendo assim, verificam-se os seguintes pressupostos: a utilização de fontes não renováveis não suscita a aplicação de estímulos financeiros (especialmente do ICMS ecológico) às municipalidades que as desenvolvem (1); iniciativas municipais de exploração de fontes energéticas renováveis são claros exemplos de medidas que valorizam os níveis legais de preservação ambiental, merecendo a incidência do ICMS ecológico com base no princípio do protetor-recebedor (2).

Sendo assim, particularmente quanto à energia eólica, não é simplesmente o fato de se tratar de uma matriz limpa e renovável que demonstra o quanto o ICMS ecológico merece ser atribuído aos municípios que a exploram. A fim de que reste clara essa ideia, eis uma série de razões que a fundamentam, em rol exemplificativo: reserva de parcelas das extensões territoriais municipais à instalação de parques eólicos; estímulo ao desenvolvimento de estudos e pesquisas acerca da exploração do potencial energético da força dos ventos; incentivo à descoberta de novas técnicas de instalação de parques eólicos que não causem impactos negativos sobre a natureza; além da

garantia da exploração de uma fonte que permite a redução da poluição do ar, abatimento do aquecimento global, diversificação da matriz energética, descentralização da produção de energia, bem como a rápida implantação da produção em larga escala (PEREIRA, 2012, p. 174).

Nesse sentido, tendo em vista que a geração eólica impõe um custo relativamente elevado às municipalidades que a desenvolve (acarretando-lhes certo desestímulo financeiro em virtude dos gastos que – na quase totalidade das vezes – não lhe serão recompensados), o ICMS ecológico apresenta-se como um instrumento que claramente tem a capacidade de lhes dar um novo fôlego. Sendo assim, representa uma figura que vai além de compensar financeiramente os esforços ambientais empreendidos, já que também indica aos municípios que estão no caminho certo, devendo seguir firmes no propósito de conservação ambiental através da produção energética sustentável – e exploradora de uma fonte amplamente disponível no Brasil e capaz de produzir energia de qualidade.

Portanto, eis que o ICMS ecológico merece ser visto como um instrumento tributário que resgata a possibilidade de o potencial eólico brasileiro ser explorado. Diante dos obstáculos impostos à maior expansão da energia dos ventos na matriz nacional, com destaque para os óbices de caráter econômico, a aplicação do enfocado tributo verde compatibiliza a possibilidade de os municípios serem recompensados financeiramente pela exploração do seu potencial eólico com o incentivo ao desenvolvimento sustentável (já que não apenas estimula o respeito à integridade ambiental, mas também o desenvolvimento social, através do maior acesso à energia e demais implicações socioeconômicas positivas).

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ainda que o planeta clame pela produção energética sustentável, uma série de entraves se associam aos interesses puramente capitalistas para dificultar a reavaliação do padrão energético que vem sendo tradicionalmente seguido pela generalidade dos países há séculos, o qual demonstra nítido caráter insustentável.

Especificamente no que se refere ao Brasil, é possível perceber que obstáculos econômicos se impõem perante a substituição dos combustíveis fósseis por fontes renováveis, enquanto produtores da maior parcela da energia interna. Neste sentido, embora tenham sido desenvolvidos instrumentos de internalização dos custos ambientais, verifica-se que a diminuição significativa da arrecadação tributária desestimula as entidades federativas a explorarem a produção energética sustentável, sobretudo ao considerar os gastos que teriam.

Focando especificamente na energia eólica, constata-se que uma série de isenções, bem como a inexistência de um tributo municipal que garanta a tributação sobre tal sua exploração, acabam por não incentivar sua maior participação na matriz brasileira, embora o Brasil demonstre respeitável potencial eólico. Por outro lado, eis que o ICMS ecológico surge como uma figura tributária que, reunindo economia e ecologia, compensa financeiramente os municípios ambientalmente corretos, sem que haja aumento da carga tributária.

Tendo isso em vista, e considerando que a geração eólica está em conformidade com os ditames da conservação ambiental, percebe-se que o repasse daquele tributo aos municípios que explorem seu potencial eólico funciona como um meio de resgatar a viabilidade da geração eólica, permitindo a maior participação da energia dos ventos na matriz nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRUDA JÚNIOR, Pedro; RODRIGUES, Maria Rita. Capim-elefante (*pennisetum purpureum schum*): biomassa e a efetividade da expansão da matriz energética brasileira. *In*: CUSTÓDIO, Maraluce Maria (Org.). **Energia e Direito: perspectivas para um diálogo de sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. pp. 143-170.

ASSUNÇÃO, João Vicente. Gestão do ar. *In*: PHILIPPI JR., Arlindo; ROMÉRO, Marcelo de Andrade; BRUNA, Gilda Collet. (Coords.). **Curso de gestão ambiental**. Barueri: Manole, 2004. pp. 101-154.

BEZERRA SEGUNDO, Francisco William Brito; FIGUEIREDO, Celso Henrique Cadete de. Mudanças climáticas e (in)sustentabilidade da matriz energética baseada em petróleo e outros combustíveis fósseis. *In*: FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer; PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes (Orgs.). **Direito Econômico da Energia e do Desenvolvimento - Ensaio interdisciplinares**. São Paulo: Conceito Editorial, 2012. pp. 117-128.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 dez. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. 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: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 27 dez. 2016.

_____. **Lei nº 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: 26 dez. 2016.

_____. **Lei nº 9.985**, de 18 de julho de 2000. Regulamenta o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9985.htm>. Acesso em: 26 dez. 2016.

CEPEL. **Atlas do Potencial Eólico Brasileiro**. 2001. Disponível em: <http://www.cresesb.cepel.br/publicacoes/download/atlas_eolico/Atlas%20do%20Potencial%20Eolico%20Brasil%20eolico.pdf>. Acesso em: 25 dez. 2016.

CUSTÓDIO, Maraluce Maria; VALLE, Cíntia Nogueira de Lima. Energia renovável, energia alternativa e energia limpa: breve estudo sobre a diferenciação dos conceitos. *In*: CUSTÓDIO, Maraluce Maria (Org.) **Energia e Direito**: perspectivas para um diálogo de sustentabilidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. pp. 05-39.

GOLDEMBERG, José. Energia. *In*: TRIGUEIRO, André (coord.). **Meio Ambiente no Século 21**: 21 especialistas falam da questão ambiental nas suas áreas de conhecimento. Campinas: Armazém do Ipê, 2008. pp. 171-182.

_____. **Energia e desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Blucher, 2010.

HEMPEL, Wilca Barbosa. A importância do ICMS ecológico para a sustentabilidade ambiental no Ceará. *In: Rede Eletrônica do Prodepa* [online]. Fortaleza, vol. 2, nº 1, pp. 97-113, jun. 2008. Disponível em: <<http://www.icmsecologico.org.br/site/images/artigos/a004.pdf>>. Acesso em: 27 dez. 2016.

INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE - IPCC. **Special Report on Renewable Energy Sources and Climate Change Mitigation**, 2011. Disponível em: <http://srren.ipcc-wg3.de/report/IPCC_SRREN_Full_Report.pdf>. Acesso em: 25 dez. 2016.

LOPEZ, Ricardo Aldabó. **Energia eólica**. 2. ed. São Paulo: Artliber, 2012.

MORTARI, Ana Lucia. ICMS Ecológico: Desafio da Tributação Ambiental. *In: Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná* [online], Curitiba, nº 6, pp. 135-173, 2015. Disponível em: <http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2015/Artigo_5_ICMS_Ecologico_desafio_da_tributacao_ambiental.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2016.

PEREIRA, Osvaldo Soliano. Energia eólica: segunda fonte de energia elétrica do Brasil. *In: VEIGA, José Eli da (Org.) Energia eólica*. São Paulo: Senac, 2012. pp. 87-207.

PEREIRA NETO, Aloísio. **A energia eólica no direito ambiental brasileiro**. Rio de Janeiro: Synergia Editora, 2014.

REIS, André Luiz Queiroga; SASSI, Roberto; ANDRADE, Maristela Oliveira de. Considerações e reflexões sobre o termo sustentabilidade. *In: FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer; PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes (Orgs.). Direito Econômico da Energia e do*

Desenvolvimento - Ensaios interdisciplinares. São Paulo: Conceito Editorial, 2012. pp. 99-115.

SEIFFERT, Mari Elizabete Bernardini. **Mercado de Carbono e Protocolo de Quioto**: Oportunidades de Negócio na Busca da Sustentabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

SOARES, Cláudia Dias; SILVA, Suzana Tavares. **Direito das Energias Renováveis**. Portugal: Grupo Almedina, 2013.

SOUSA, R. M. C.; NAKAJIMA, N. Y.; OLIVEIRA, E. B. ICMS ecológico: instrumento de gestão ambiental. *In: Perspectiva* [online]. Erechim, vol. 35, n° 129, p. 27-43, mar. 2011. Disponível em: <http://www.uricer.edu.br/site/pdfs/perspectiva/129_152.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2016.

SOUZA, Livia Maria Cruz Gonçalves de; TEIXEIRA, Karen Myrna Castro Mendes. Utilização da energia geotérmica como instrumento de alcance para a sustentabilidade na perspectiva intergeracional. *In: CUSTÓDIO, Maraluce Maria (Org.) Energia e Direito: perspectivas para um diálogo de sustentabilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. pp. 77- 98.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARELA, Isabela Dalle; ZINI, Júlio César Faria. Energias renováveis: meio ambiente e sustentabilidade. *In: CUSTÓDIO, Maraluce Maria (Org.) Energia e Direito: perspectivas para um diálogo de sustentabilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. pp. 41-58.

VEIGA, José Eli da. Energia eólica. *In: VEIGA, José Eli da (Org.) Energia eólica*. São Paulo: Senac, 2012. pp. 11-19.

WORLD WIND ENERGY ASSOCIATION - WWEA. **The world sets new wind installations record: 63,7 GW new capacity in 2015.** Disponível em: <<http://www.wwindea.org/the-world-sets-new-wind-installations-record-637-gw-new-capacity-in-2015/>> Acesso em: 26 dez. 2016.

TRIBUTAÇÃO E ENCARGOS SOBRE A ENERGIA EÓLICA DIANTE DA CONCEPÇÃO DE SUSTENTABILIDADE

Eduardo Luís Kronbauer¹

1. Considerações iniciais

O presente trabalho tem por finalidade a análise da tributação e a regulamentação imposta sobre uma das fontes de energias renováveis, mais especificamente, sobre a produção e comercialização da energia eólica. A abordagem partirá da ideia de sustentabilidade, apontando a importância das energias renováveis, como o caso da energia eólica. O incentivo cada vez maior da utilização de fontes renováveis na produção de energia elétrica trará inúmeros benefícios à comunidade, visto não somente como ideia aplicável ao tempo presente, mas com um pensamento intergeracional².

A importância da utilização de fontes de energia renováveis não está vinculada somente à redução de emissão de gases poluentes, deve ser mais profunda, no

¹ Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica-PUC/RS (Bolsista Capes). Pós-Graduado em Direito Tributário pela PUC/RS e Instituto de Estudos Tributários – IET/RS. Membro do Grupo Avançado de Estudos Tributários – GTAX. Associado Júnior do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado.

² “Sustentabilidade é, por todo o exposto, princípio constitucional-síntese, não mera norma vaga, pois determina, numa perspectiva tópico-sistemática, a universalização concreta e eficaz do respeito às condições multidimensionais da vida de qualidade, com o pronunciado resguardo do direito ao futuro.

Requer a garantia da biodiversidade, e cobra, sobremaneira, a compatibilização dos imperativos da eficiência (abarcando pesquisas avançadas e de fronteira) com eficácia e a equidade intergeracional, extrapolados os limites estreitos do antropocentrismo exacerbado. (FREITAS, Juárez. **Sustentabilidade – Direito ao Futuro**. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, pp. 78/79).

sentido de se buscar a completa *descarbonização*, ou seja, chegar-se à completa alteração das fontes de produção de energia, extinguindo aquelas decorrentes da utilização de combustíveis fósseis.

Nesse sentido, abordar-se-á, no estudo, a ideia da tributação com natureza indutora de comportamentos, verificando se as políticas fiscais estão suficientemente de acordo com a importância da ideia do desenvolvimento sustentável, e, no caso aqui estudado, com a relevância da promoção da produção de energia eólica.

A primeira parte será descritiva, definindo o conceito de sustentabilidade e apontando os fundamentos jurídicos normativos (constitucionais) e valorativos da ideia da sustentabilidade, bem como da tributação com função indutora (normas com função extrafiscal), e, ainda, a caracterização da energia eólica. Posteriormente, será verificada a carga tributária e os encargos incidentes sobre a produção da energia eólica e se existem incentivos que promovam esta atividade no cenário nacional. Ao final, com base na pesquisa realizada, apontar-se-á, em conclusão, se a política fiscal direcionada à esta forma de energia renovável é suficiente e proporcional a grande importância que está tem para a sociedade e às gerações futuras.

2. Sustentabilidade

A sustentabilidade, questão de grande importância, está na pauta de discussões de países e de grandes organizações mundiais, uma vez que a preocupação com questões ambientais e de desenvolvimento humano estão cada vez mais em foco nas discussões científicas. A ideia pode trazer a esperança de redução dos problemas que afetam a sociedade moderna (poluição, pobreza, desigualdades, desmatamentos, dentre outros).

Nesse sentido, a Organização Mundial das Nações Unidas – ONU, concluiu, em agosto de 2015, as negociações que resultaram na estipulação de 17 Objetivos e 169 metas envolvendo *temáticas diversificadas, como erradicação da pobreza, segurança alimentar e agricultura, saúde, educação, igualdade de gênero, redução das desigualdades, energia, água e saneamento, padrões sustentáveis de produção e de consumo, mudança do clima, cidades sustentáveis, proteção e uso sustentável dos oceanos e dos ecossistemas terrestres, crescimento econômico inclusivo, infraestrutura e industrialização, governança, e meios de implementação*³.

Conforme definido por Juarez Freitas, a sustentabilidade é um princípio constitucional, tendo força e aplicabilidade imediata:

*“trata-se do princípio constitucional que determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e Da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo e precavido, no presente e no futuro, o direito ao bem-estar”*⁴.

Dessa forma, o autor afirma que o *desenvolvimento sustentável não é uma contradição em termos, e, tampouco se confunde com o delírio do crescimento econômico como fim em si*. Destaca, assim, os elementos que devem estar presentes para que se trabalhe com um conceito de sustentabilidade eficaz:

“Estão reunidos os elementos indispensáveis para um conceito de sustentabilidade eficaz, a saber: (1) a natureza de princípio constitucional diretamente aplicável, (2) a eficácia (encontro de resultados justos, não mera aptidão para produzir efeitos jurídicos), (3) a eficiência (o uso de meios

³<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/desenvolvimento-sustentavel-e-meio-ambiente/134-objetivos-de-desenvolvimento-sustentavel-ods>.

⁴ FREITAS, Sustentabilidade, direito ao futuro, p. 43.

idôneos), (4) o ambiente limpo (descontaminado e saudável), (5) a probidade (inclusão explícita da dimensão ética), (6) a prevenção (dever de evitar danos certos) (7) a precaução (dever de evitar danos altamente prováveis), (8) a solidariedade intergeracional, com o reconhecimento dos direitos das gerações presentes e futuras, (9) a responsabilidade do Estado e da sociedade e (10) o bem-estar (acima das necessidades materiais). Nenhum desses elementos pode faltar ao conceito, sob pena de reducionismo indesejável”.

Assim, é importante destacar que o pensamento voltado à sustentabilidade é essencial e deve reger todas as decisões, sejam de cunho político, econômico, e, inclusive, tributário. É a única solução capaz de reduzir os efeitos nocivos causados por decisões tomadas por longo período sem que se observasse as consequências destas.

3. Competência Constitucional

As políticas voltadas a ações sustentáveis se solidificam em fundamentos estruturados nos valores éticos e morais, bem como em normas constitucionais que indicam a necessidade de observação destas políticas. O artigo 3º da Constituição Federal de 1988 destaca como 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; e iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Ou seja, de forma expressa, determina sejam observados elementos que visem

⁵ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade – Direito ao Futuro**. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, pp. 43/44.

garantir o desenvolvimento de forma igualitária e justa da sociedade.

O artigo 170 da Carta, por sua vez, traz os princípios da ordem econômica, que, *fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*⁶.

Não obstante, o artigo 225, além trazer o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado a toda sociedade, impõe ao Poder Público e à coletividade *o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações*. Neste caso, é explícita a preocupação com as gerações presentes e futuras, demonstrando, de forma clara, a preocupação com a sustentabilidade⁷.

⁶ 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

⁷ *“Sem mais preâmbulo, o princípio do desenvolvimento sustentável (ou da sustentabilidade, como se prefere), levado a bom termo, introduz gradativa e plasticamente, na sociedade e na cultura, um novo paradigma, que precisa reunir os seguintes aspectos nucleares:*

Assim, pode-se afirmar que a sustentabilidade tem força de princípio constitucional e tem a finalidade de *prevenção* e *precaução*, com o objetivo de produzir, de modo antecipado, o desenvolvimento *ecologicamente equilibrado*⁸.

4. Tributação e sustentabilidade – A tributação sobre energias renováveis

O Sistema Tributário Nacional encontra suporte constitucional nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal. As normas previstas na Lei Fundamental têm o condão de outorga de competências (à União, aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal) à criação imposição de tributos, dentro dos limites estabelecidos pelos pressupostos fáticos expressos nas normas de competência⁹.

(a) é determinação ética e jurídico-institucional (oriunda, no contexto brasileiro, diretamente da Constituição, especialmente dos artigos 3º, 170, VI, e 225) de assegurar, às gerações presentes e futuras, o ambiente favorável ao bem-estar, monitorado por indicadores qualitativos, com a menor subjetividade possível;

(b) é determinação ética e jurídico-institucional de responsabilização objetiva do Estado pela prevenção e pela precaução, de maneira que se chegue antes dos eventos danosos, à semelhança do que se sucede nos dispositivos antecipatórios biológicos (...). (FREITAS, Sustentabilidade, pp. 33/34).

⁸“Sustentabilidade, como valor constitucional, orienta, acima de tudo, para a prevenção e para a precaução: o melhor modo de conservar é intervir, com o emprego prudencial das estratégias antecipatórias.

Sim, a sustentabilidade, como valor e como princípio, determina a prevenção e precaução (com a ‘inversão do ônus da prova, transferindo para o empreendedor da atividade potencialmente perigosa o ônus de demonstrar a segurança do empreendimento), de molde a produzir, antecipatoriamente, o desenvolvimento ecologicamente equilibrado. Para ilustrar: por exemplo, não cabe admitir que o pré-sal seja desviante do caminho de priorizar as energias renováveis.” (FREITAS. Sustentabilidade, direito ao futuro, pp. 138/139).

⁹“É no texto constitucional que se encontra a feição do Estado, prevendo-se, ali mesmo, os meios para o seu custeio. Por tal razão, é na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos. É, pois, o instrumento

O Sistema previsto na Constituição Federal, em princípio, volta-se à tributação com o intuito de custear as despesas do Estado, como meio de manifestação do poder de tributar. Neste caso, a tributação possui uma finalidade meramente arrecadatória.

Contudo, destaca-se que a tributação não se limita ao poder de tributar, mas abrange, também, o poder regulatório e indutor de comportamentos, trata-se da tributação com finalidade extrafiscal¹⁰. Nesse sentido, a

para a conferência de competência tributária.

(...)

Neste passo, basta considerar que o texto constitucional prevê a existência de tributos e delinea quem serão as pessoas jurídicas de direito público que poderão instituí-los. (...)

Não se limita, entretanto, à conferência de competências tributárias o papel da Constituição. Em extensão inigualável, o Constituinte houve por bem descer às minúcias do exercício daquela competência. Cuidado esse que se torna necessária para assegurar a harmonia do sistema tributário, conciliando necessidades diversas, próprias de uma federação, com a unidade que se espera de uma nação.

Também ali é que se encontrará a fundamentação para a edição para a edição de outros instrumentos indutores de normas tributárias. A Constituição determina casos em que se exigirá lei ordinária (artigo 150, I) ou complementar (artigos 146 e 148, por exemplo), prevendo, ainda, outras fontes, como até mesmo meras resoluções (artigo 155, § 2º, IV).

*Ainda relevante, a Constituição previu uma série de princípios e um rol de limitações ao exercício do poder (direito) de tributar". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. – São Paulo/SP: Saraiva, 2013 – pp. 69/70).*

¹⁰ *“O problema da extrafiscalidade não é novo e nem passou despercebido pelos fundadores da teoria jurídica-tributária, tais como Emmanuelli Morselli, Edward Selligman, Aliomar Baleeiro, entre tantos outros. Cabe lembrar que uma das primeiras obras sobre o tema foi escrita por Mario Pugliese em 1932, intitulada “As finanças públicas e sua função extrafiscal nos Estados Modernos”(La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni).*

O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Esta superexposição do conceito ao invés de

preocupação não é somente com o custeio da máquina estatal, mas também com a orientação dos contribuintes a certas políticas voltadas a questões econômicas, ambientais ou sociais. Exemplo disso é a imposição de tributos como o imposto sobre importação e exportação ou o imposto sobre produtos industrializados¹¹, ou, considerando a questão social, a progressividade do imposto territorial em virtude da função social da propriedade¹². Sobre as normas

fortalecê-lo o enfraqueceu, tornou-o ainda mais ambíguo, vago e incerto. De tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes doutrinadores². Ao tentar abarcar tudo, não significava nada, não se distinguiu de outros conceitos, princípios, institutos, desaparecendo, paradoxalmente, na sua onipresença. De tão relevante, foi chamado para trazer duplos benefícios para cada setor, mas implicou em sua irrelevância, visto que sua incerteza semântica poderia trazer poucos benefícios teóricos. Corretamente aqueles que alertam para o atual estado do conceito acertam em exigir clareza técnica no trato deste”. (CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC – NOMOS, 2014. pp. 172/173).

Em nossa opinião trata-se de um *conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico*, mas que exige uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que a sua complexidade possa voltar a trazer benefícios à teoria jurídica.

¹¹ Constituição Federal:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

(...)

IV - produtos industrializados;”

¹² “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

tributárias indutoras ou interventoras, importantes são os ensinamentos de Luis Eduardo Schoueri, conforme segue:

“(...) intervenção por indução dá-se por estímulos ou desincentivos do Estado. Embora seja intuitiva a inclusão das normas tributárias indutoras em tal categoria, deve-se investigar o acerto dessa classificação.

Diversas são as modalidades de intervenção por indução, cabendo neste estudo arrolar aquelas que se destacam. Na indução por estímulos, proporciona o Estado, vantagens adicionais àqueles que incorrem nos atos contemplados pela norma, que não seriam obtidas no livre funcionamento do mercado; no caso de desincentivos, recai o destinatário da norma em custos que não lhe seriam imputados, em caso de livre curso do mercado. Estímulos e desestímulos podem, entretanto, ser estudados em conjunto, quando se toma em consideração que ‘a isenção, sob uma análise estritamente financeira, mas de projeção sobre o campo jurídico, pela sua implicação com os princípios de justiça fiscal, importaria então em mero agravamento da carga tributária sobre os contribuintes não isentos, quer dizer, fora do âmbito de incidência do previsto incentivo’¹³.

Dentro disto, encontra-se a discussão acerca da relação da tributação com a ideia de desenvolvimento sustentável, na perspectiva de utilização desta ferramenta (tributação) para induzir comportamentos que possam considerar a sustentabilidade.

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 53/54.

A questão sobre reformas na forma de tributação tem sido tema de debates dos países envolvidos com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) há bastante tempo, apontando para uma tributação uniformizada, simplificada, sem diferenciação na tributação de diferentes bens e mercadorias, tudo em conta do desenvolvimento econômico, permitindo que a força do mercado possa guiar os padrões da atividade econômica¹⁴.

Contudo, esse posicionamento de simplificação e uniformização da tributação entra em conflito com a ideia de políticas de desenvolvimento sustentável, como a tributação de bens que são prejudiciais à saúde (e.g. álcool e o tabaco), justificados pelo alto custo social que o uso excessivo destes pode causar¹⁵. Nesse sentido, explicita Stephen Smith¹⁶:

¹⁴ *“A common theme in the major fiscal reforms introduced by many OECD countries over the past decade has been a move towards simplification and uniformity, as a way of allowing Market forces to guide the pattern of economic activity. Such reforms, for example, have sought to cut direct tax rates, while at the same time broadening the tax base through the removal of exemptions and special allowances. There has been a growing tendency to argue that the role of taxation should be confined to raising revenue in an efficient and equitable manner, and not to induce people or businesses to make different decisions from those they would make in absence of taxation. Any wider policy goals should be achieved through other, no fiscal, policy instruments.*

This trend towards uniformity and simplification has been given a conceptual expression. Through the somewhat imprecise notion of ‘fiscal neutrality’ as a desirable property of a tax system. In a restricted sense, neutrality is often simply equated with uniformity in taxation – for example, the tax system should not apply different rates of tax to different goods and services, or to different financial assets”. (SMITH, Stephen. **Ecotaxation – Chapter 2 – Environmental Tax Design**. London: Earthscan, 1997, p. 21).

¹⁵ Idem, p. 22: *“There are also Wholly familiar arguments in favor of ‘sin’ taxes – for example, on alcohol and tobacco – where targeted heavy taxation may be justified by the social costs that excessive alcohol consumption or tobacco use tend to cause”.*

¹⁶ Deputy Director, Institute for Fiscal Studies, and Reader in

This trend towards simplification and uniformity in general tax policy collides with a movement in the opposite direction which has originated from various aspects of environmental policy. Increasingly it is recognized that are Strong arguments for greater use of ‘economic instruments’, such as taxes, charges and emissions trading in environmental policy.

Economic instruments, which seek to influence polluter behavior through financial incentives, have potential advantages over conventional regulatory policy, in terms of permitting greater flexibility in the way polluters achieve compliance with an aggregate pollution requirement, and/or in terms of a reduced need for the regulatory authorities to have detailed information on the circumstances of individual polluters. The economic gains from using economic instruments mean that a higher standard of environmental protection can be achieved for given economic sacrifice, or, viewed from a different angle, that the current standard of environmental protection could be achieved with a lower economic sacrifice¹⁷”.

A utilização da tributação como meio de indução de comportamentos deve considerar não somente o desenvolvimento econômico, mas o desenvolvimento sustentável como um todo (ambiental, social, ecológico, etc.). Sobre a questão, Juarez Freitas faz importantes observações:

“A sustentabilidade não combina com simplismos econômicos e jurídicos: é abolicionista de velhos e carcomidos hábitos mentais reducionistas. Recomenda sobreponderar grosseiras simplificações econômicas e jurídicas, que insistem no crescimento bruto e no

Economics, Department Of Economics, University College, London.

¹⁷ SMITH, op. cit. p. 22.

antropocentrismo hipertrofiado que conspira contra a própria dignidade. O ser humano, acolhida a nova leitura da Carta, sai da zona de vício secular do solipsismo e passa a ser digno cocriador do destino da vida.

Claramente, a sustentabilidade não se coaduna com o marasmo dogmático e simplificador das velhas titularidades, nem das águas paradas e turvas. Como assevera Charles C. Mueller, ‘a incorporação, pela economia do meio ambiente, da distinção entre capital natural de estoque e a do fundo de serviços ambientais básicos forçaria as visões sobre a sustentabilidade a se confrontarem com aspectos fundamentais da inter-relação entre o sistema econômico e o meio ambiente. O emprego de hipóteses simplificadoras extremas se tornaria mais difícil; uma estrutura conceitual explicitando esses dois componentes do capital natural acabaria revelando o absurdo de algumas das simplificações comumente feitas¹⁸’.

Neste contexto, a imposição de tributos deve ser sustentada não somente na ideia do poder, e nem pode ser explicada unicamente em termos formais, *deve-se encontrar fundamentos materiais ao poder de tributar nos direitos fundamentais e na noção de justiça fiscal*¹⁹, e a justiça fiscal, além da

¹⁸ FREITAS, Op. Cit. p. 135.

¹⁹ “Podemos dizer que a justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, reestabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública. Assim, três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça comutativa)); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva) ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade”. (CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário – Três modos de pensar a tributação, elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58).

correlação com a tributação de forma igualitária, deve condizer também com uma tributação sustentável, onerando mais aqueles que vão contra o desenvolvimento e incentivando os que colaboram com a proteção dos bens essenciais (vida, meio ambiente, natureza).

Como já referido anteriormente, preocupada com o desenvolvimento e a sustentabilidade, do presente e das gerações futuras, a ONU definiu 17 Objetivos para o Desenvolvimento Sustentável. Aqui nos focamos no objetivo nº 7:

Objetivo 7.

Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia, para todos

7.1 até 2030, assegurar o acesso universal, confiável, moderno e a preços acessíveis a serviços de energia

7.2 até 2030, aumentar substancialmente a participação de energias renováveis na matriz energética global

7.3 até 2030, dobrar a taxa global de melhoria da eficiência energética

7.a até 2030, reforçar a cooperação internacional para facilitar o acesso a pesquisa e tecnologias de energia limpa, incluindo energias renováveis, eficiência energética e tecnologias de combustíveis fósseis avançadas e mais limpas, e promover o investimento em infraestrutura de energia e em tecnologias de energia limpa

7.b até 2030, expandir a infraestrutura e modernizar a tecnologia para o fornecimento de serviços de energia modernos e sustentáveis para todos nos países em desenvolvimento, particularmente nos países de menor desenvolvimento relativo, nos pequenos Estados insulares em desenvolvimento e nos países em desenvolvimento sem litoral, de acordo com seus respectivos programas de apoio²⁰.

²⁰ <http://www.un.org/sustainabledevelopment/fr/energy/>.

O objetivo definido pela ONU tem uma importância imensurável. Não há como imaginar a sociedade, em sua concepção atual, sem a produção de energia, por outro lado, a produção de energia poluidora, ou esgotadora de recursos naturais, poderá ser um dos motivos do fim da sociedade. Dessa forma, a única solução é pensarmos em formas sustentáveis de manter uma necessidade da sociedade sem, com isso, causarmos o fim desta.

Não é esta, porém, a única preocupação da Organização das Nações Unidas. Outra questão fundamental, envolvida no mencionado objetivo, é o acesso universal e eficiente de todos a estas energias produzidas, permitindo o alcance geral, de forma igualitária, *à tecnologia para o fornecimento de serviços de energia modernos e sustentáveis para todos nos países em desenvolvimento, particularmente nos países de menor desenvolvimento relativo, nos pequenos Estados insulares em desenvolvimento e nos países em desenvolvimento sem litoral, de acordo com seus respectivos programas de apoio.*

Especificamente, sobre a importância do debate acerca da utilização de fontes renováveis para a produção de energias, Lincoln L. Davies, Professor de Direito da Universidade de UTAH, nos Estados Unidos, assim reporta:

“In part because of climate change, interest in transitioning to renewable

energy is again on the rise. Arguments for increasing the use of renewables, of course, are not new. Nevertheless, these calls have been only partly answered. In the United States, for instance, proportionate renewable energy consumption has barely budged in decades. Since the middle of last century, the percentage of energy consumption in the United States comprised of renewables has not exceeded ten percent even once—and that includes large hydroelectric production, which now is widely

seen in the United States as a non-option for expanding renewable electricity production because of its significant environmental impacts. Other nations also have lagged in transforming their energy economies.

To change this picture, governments increasingly are adopting legal devices that seek to promote renewables use²¹”.

José Eli da Veiga apresenta uma proposta no sentido de tributação mais leve sobre a renda do trabalho e uma majoração da cobrança sobre a utilização de recursos naturais:

“A segunda política recomendada por Daly é tributar menos a renda e taxar mais o uso de recurso naturais. Além de remover os subsídios financeiros explícitos ao uso de energia, água, fertilizantes e até ao desmatamento, será necessário retirar também os implícitos. Ou seja, todos os custos externos para as comunidades gerados pela produção de mercadorias sobre as quais eles não incidem. A maneira mais simples e operacional seria distanciar a base de impostos do trabalho e da renda, principalmente quando se lembra quanto é distorcido um sistema que taxa trabalho e renda em situação de imenso desemprego. Isso só desencoraja o que mais se gostaria de promover: a ocupação.

Seria muito melhor economizar no isso da natureza devido aos altos custos externos de suas respectivas depleção e poluição, e simultaneamente favorecer a ocupação de mão-de-obra capaz de reduzir o desemprego. Em poucas palavras, elevar a produtividade dos recursos naturais. É verdade que são limitadas as possibilidades desse tipo de substituição entre recursos naturais e trabalho, mas é preciso tirar o máximo partido das que existem. Realizar essa mudança na

²¹ DAVIES, Lincoln L. **Incentivizing Renewable Energy Deployment: Renewable Portfolio Standards and Feed-In Tariffs.** KLRI Journal of Law and Legislation. v. 1. Seocho-Gu: Korea Legislation Research Institute, 2011, p. 41.

base da taxaçaõ induz maior eficiência no uso dos recursos naturais e internaliza, de maneira rude e grosseira, as externalidades de depleçaõ e poluiçaõ²².”

Desse modo, o presente estudo faz a análise da tributação e dos encargos aplicados sobre as energias renováveis, mais especificamente a energia eólica²³, dentro do contexto do Ordenamento brasileiro, verificando se as políticas de tributação são aplicadas de forma eficiente para incentivar este setor.

5. Tributação e encargos sobre a energia eólica

5.1 Definição e importância

A energia eólica é a *transformação da energia do vento em energia útil, tal como na utilização de aerogeradores para produzir eletricidade*, i.e., é a energia cinética contida nas massas de ar em movimento, sendo que seu aproveitamento decorre da conversão desta energia em energia cinética de rotação, com o emprego de turbinas eólicas (aerogeradores), para a geração de eletricidade.

Atualmente, a energia eólica corresponde a 6,6% do potencial de energia produzida no Brasil, atingindo, em janeiro de 2016, uma produção média de 1,81 GW. A produção de energia eólica reduz a emissão de gases poluentes, como o dióxido de carbono (CO₂), conforme dados extraídos do sítio eletrônico da Associação Brasileira de Energia Eólica – ABEEólica²⁴:

²² DA VEIGA, José Eli. **Desenvolvimento sustentável, o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010, pp. 140/141

²³ Em virtude das limitações do presente artigo, não serão abordados, de forma exaustivas, todos os encargos incidentes na geração e distribuição de energia elétrica.

²⁴http://www.portalabeolica.org.br/images/pdf/Boletim_de_Dados_ABEEolica_Maio_2016-Publico.pdf.

Usinas instaladas no Brasil	379
Capacidade instalada (GW)	9,51
<u>Redução de CO₂ (T/ano)</u>	<u>33.312.609*</u>
Capacidade em Construção (GW)	8,98

A mencionada redução de emissão de dióxido de carbono *corresponde à emissão anual equivalente de cerca de mais de 12 milhões de automóveis (os índices utilizados para a correlação foram retirados da Cetesb - 2014).*

A evolução da produção de energia renovável é promissora em países da Europa. No caso da Alemanha, por exemplo, o país atingiu, no mês de maio, um recorde na produção de eletricidade a partir de energias renováveis. As centrais de energia solar, eólica, hídrica e de biomassa geraram cerca de 55GW dos 63GW consumidos (87%)²⁵.

Os benefícios da energia eólica são imensos, além da geração de energia através de fonte limpa e renovável, agrega valores econômicos aos Municípios que concordam em sediar os projetos de construção de parques eólicos. Contudo, obviamente, como em qualquer política pública, também devem ser verificados os impactos (sociais, ecológicos, econômicos) da instalação de uma estrutura desta dimensão, para verificar se não há restrições em alguns locais²⁶.

²⁵http://economico.sapo.pt/noticias/renovaveis-obrigam-alemanha-a-pagar-aos-consumidores-de-electricidade_249186.html

²⁶ A questão da análise de impactos é crucial ao desenvolvimento sustentável, não podendo ser deixada de lado em nenhum caso. Sobre o ponto, assim ensina Juárez Freitas: *“Acertada, no ponto, a lição clássica: inexistente – como assinalava Georges Vedel (1973) – a pura discricionariedade, tampouco a pura vinculação. Contudo, hoje é preciso dizer mais: a escolha lícita ocorre no quadro de justificativas universalizáveis e intertemporalmente consistentes, em contraste com aquelas que miram na satisfação de necessidades secundárias. Decerto, a liberdade não se desfaz pela pretendida elevada dose de vinculação:*

Com base nestes fundamentos, passa-se a verificar, sob o ponto de vista tributário, se este setor tem recebido o devido tratamento diferenciado, em virtude dos benefícios trazidos à sociedade. Importante destacar que será abordada a tributação em relação a produção, não aprofundando a incidência de tributos sobre peças e montagens das usinas (no que condiz ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre a Industrialização), que já possuem maiores incentivos e benefícios.

5.2 Tributação

5.2.1 IRPJ e CSLL

Em relação aos impostos incidentes sobre a renda e sobre o lucro líquido, não há um tratamento específico à energia eólica, mas alguns benefícios que abrangem a produção de energia elétrica como um todo e em virtude de regiões, como o caso da possibilidade de desconto de 50% do imposto devido pelas empresas concessionárias para investimentos em projetos de energia elétrica nas regiões vinculadas ao SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (art. 610 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto Sobre a Renda).

No que condiz à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não há qualquer especificação em relação à

legítima-se, ao abandonar o espaço fluido das vontades particularistas, pouco ou nada universalizáveis. Dito de outro modo, a Administração Pública não apenas pode (a rigor, inexistem atos administrativos meramente facultativos), mas está obrigada a realizar avaliações de impactos (sociais, econômicos e ambientais) antes de decidir, exorçizada a recorrente dominância dos atos políticos voluntaristas”. (FREITAS, Juarez. **Políticas Públicas, Avaliação de Impactos e o Direito Fundamental à Boa Administração.** Revista Sequencia, n. 70. Florianópolis: jun. 2015, p. 124).

produção de energia, estando, as empresas geradoras, condicionadas à incidência normal.

5.2.2 ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, cujas normas gerais estão dispostas na Lei Complementar nº 116 de 2003, nada refere acerca das prestações de serviços destinadas à produção de energia elétrica. Entendemos que seria importante o incentivo com a isenção ou redução do imposto para serviços tomados na incorporação dos projetos de construção de parques eólicos, mas esta questão depende de políticas fiscais de cada Município, o que impede uma análise mais detalhada no presente trabalho.

5.2.3 ICMS

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão cuja função é estabelecer, aos Estados e ao Distrito Federal, políticas uniformizadas para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, promulgou o Convênio nº 109/2014²⁷, que permite aos Estados a conceder diferimento do ICMS devido nas operações com máquinas, equipamentos e materiais destinados à captação, geração e transmissão de energia solar ou eólica incorporados ao ativo imobilizado de estabelecimentos geradores de energia solar ou eólica.

No Estado do Rio Grande do Sul os produtos relacionados à energia eólica são isentos de tributação, nos termos do art. 9º, LXXXV, do Regulamento do ICMS (Decreto 37.699/1997). Contudo a isenção se limita aos

²⁷https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2014/cv109_14.

equipamentos destinados à montagem das usinas, não se estendendo à produção e comercialização da energia. A situação é a mesma no caso do Estado do Espírito Santo, isenção para equipamentos relacionados à instalação e montagem de usinas para a produção de energia eólica, conforme art. 5º, LXXX, do RICMS/ES (Decreto nº 1.090/2002).

5.2.4 PIS e COFINS

A produção de energia elétrica está sujeita à incidência das Contribuições Sociais, sendo que, no caso de geradoras sujeitas à tributação pelo lucro presumido, a incidência se dá de forma cumulativa, às alíquotas de 3% (COFINS) e 0,65% (PIS), nos termos da Lei Complementar nº 70/1991. As empresas que são tributadas pelo lucro real, são obrigadas ao recolhimento pelo regime cumulativo, às alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% PIS), nos termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por outro lado, em relação à montagem das estruturas, aplica-se a alíquota zero às peças dos aerogeradores, inclusive das estruturas (torres)²⁸.

5.2.5 Tarifas de Uso do Sistema de Transição e do Sistema de Distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD)

A Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição (TUSD), criada pelo § 6º do art. 15 da Lei nº 9.074/95²⁹, é um encargo legal do setor energético

²⁸ Lei nº 13.097/2015.

²⁹ § 6º É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.

incidente sobre os consumidores conectados aos sistemas elétricos das concessionárias de distribuição, destinado aos custos decorrentes da construção e manutenção de centros de distribuição. Compõe o preço dos contratos de grandes consumidores de energia elétrica

A Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Transmissão (TUST), instituída pelo mesmo § 6º do mencionado dispositivo, trata-se do encargo legal que incide sobre os consumidores em virtude dos custos de transmissão da energia.

Até a edição da Lei nº 13.203/2015, havia uma redução de, no mínimo, 50% da TUSD e TUST para projetos de produção, distribuição e transmissão de energias até o limite de 30MW. Com a promulgação da referida lei, este limite foi ampliando a 300MW³⁰.

5.3 Micro e minigeração

Existe uma questão importante que merece atenção e deve ser debatida: a tributação do ICMS sobre micro e minigeração. Conforme a Resolução nº 482/2012 da ANEEL, a microgeração é a geração com potência instalada menor ou igual a 75kW e que utilize cogeração qualificada ou fontes renováveis de energia elétrica, conectada na rede de distribuição por meio de instalações

³⁰ Art. 26 (...)

§ 1º Para o aproveitamento referido no inciso I do caput deste artigo, para os empreendimentos hidrelétricos com potência igual ou inferior a 3.000 kW (três mil quilowatts) e para aqueles com base em fontes solar, eólica, biomassa e cogeração qualificada, conforme regulamentação da Aneel, cuja potência injetada nos sistemas de transmissão ou distribuição seja menor ou igual a 30.000 kW (trinta mil quilowatts), a Aneel estipulará percentual de redução não inferior a 50% (cinquenta por cento) a ser aplicado às tarifas de uso dos sistemas elétricos de transmissão e de distribuição, incidindo na produção e no consumo da energia: [\(Redação dada pela Lei nº 13.203, de 2015\)](#).

de unidades consumidoras. A minigeração é a superior a 75kW e menor ou igual a 3MW, para fontes hídricas, ou menor ou igual a 5MW para cogeração qualificada ou para fontes renováveis. Tratam-se de gerações realizadas por pessoas físicas ou pequenos negócios, para abastecimento próprio ou compartilhamento em pequenas escalas.

O Convênio nº 6/2013 do CONFAZ, orienta que deve ser tributada toda energia fornecida ao consumidor, mas alguns Estados estão adotando a sistemática de tributação apenas sobre a diferença entre a energia fornecida e aquela injetada no sistema, como no caso do estado de Minas Gerais (Lei nº 20.824/2013). Quando a energia produzida pelo mini ou microgerador ultrapassar a consumida, este terá direito a créditos, passíveis de compensação nas contas futuras.

6. Conclusões

Fica evidente que a utilização da energia eólica traz muitos benefícios à sociedade, pois utiliza uma fonte inesgotável de energia, reduz a agressão ao meio ambiente e, portanto, deve ser tratada de forma diferenciada. A ideia de sustentabilidade serve como uma diretriz ao desenvolvimento desta ideia, esta que, conforme referido no presente estudo, foi objeto inclusive de temas desenvolvidos pela Organização das Nações Unidas, que resultou na elaboração na ODS nº 7.

O que se verifica na prática, entretanto, é o incentivo somente à instalação e ao desenvolvimento de projetos e a ineficaz oneração quando se fala da produção e comercialização das energias decorrentes de fontes renováveis. Trata-se de uma política de pouca racionalidade.

Outro grande problema que se apresenta no cenário atual é a evidente insegurança na formulação dos meios de tributação e de imposição de encargos. Ao fim e ao cabo,

quem acaba arcando com estes custos é o consumidor final, este que deve ser o principal destinatário das políticas voltadas à sustentabilidade.

Ademais, apesar de se perceber os esforços na tentativa de ampliar o desenvolvimento destas energias produzidas com fontes renováveis, devemos ir além, não somente ampliando a produção, mas traçando planos e metas de substituição completa das fontes energéticas, para que, em um futuro médio, possamos eliminar completamente a produção de energias poluentes. Faz-se necessário o pensamento voltado à sustentabilidade em forma de racionalidade dialógica, pluralista e prospectiva³¹.

7. Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. . Saraiva: São Paulo, 1972.

CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC – NOMOS, 2014.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário – Três modos de pensar a tributação, elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes Canotilho. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993.

³¹ FREITAS, 2016, pp. 109/110.

- DA VEIGA, José Eli. **Desenvolvimento sustentável, o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.
- DAVIES, Lincoln L. **Incentivizing Renewable Energy Deployment: Renewable Portfolio Standards and Feed-In Tariffs**. KLRI Journal of Law and Legislation. v. 1. Seocho-Gu: Korea Legislation Research Institute, 2011.
- FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- FREITAS, Juarez. **Políticas Públicas, Avaliação de Impactos e o Direito Fundamental à Boa Administração**. Revista Sequencia, n. 70. Florianópolis: jun. 2015.
- FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade – Direito ao Futuro**. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 43.
- NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.
- NETO, Arthur M. Ferreira. **Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça – Porto Alegre**: Livraria do Advogado, 2006.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário - 5. ed. reescrita e atualizada. – São Paulo/SP: Saraiva, 1980.**
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. – São Paulo/SP: Saraiva, 2013
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SMITH, Stephen. **Ecotaxation – Chapter 2 – Environmental Tax Design**. London: Earthscan, 1997.
- WOLFGANG, Ingo Sarlet. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.