

FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEÑO*

ENVIRONMENTAL TAXATION IN THE BRAZILIAN CONSTITUTIONAL SYSTEM

Ernani Contipelli*

RESUMEN: El presente artículo pretende proporcionar una visión general del sistema tributario brasileño y sus respectivos puntos de intersección con las cuestiones relacionadas con el medio ambiente. En la primera parte, presentamos las relaciones entre constitución, federalismo y medio ambiente, en la cual describimos el perfil de la Constitución Brasileña y su influencia en el modelo federal, así como en las decisiones políticas relacionadas con el medio ambiente. Posteriormente, pasamos a la investigación de la estructura del sistema tributario brasileño, constatando la competencia de los distintos niveles de gobierno y analizando el régimen jurídico de las diferentes especies tributarias existentes. En la última parte, estudiamos la fiscalidad ambiental, desde la investigación de tres casos concretos y sus peculiaridades en relación a los presupuestos constitucionales de incidencia tributaria: el ICMS ecológico, las tasas de residuos sólidos y la contribución de intervención en el dominio económico sobre combustibles.

Palabras-claves: Constitución. Federalismo. Tributación Ambiental.

ABSTRACT: This article aims to provide an overview of the Brazilian tax system and its respective points of intersection with issues related to the environment. In the first part, we present the relations between constitution, federalism and the environment, in which we describe the profile of the Brazilian Constitution and its influence on the federal model, as well as on the political decisions related to the environment. After that we will

* Recebido em: 09.03.2017

Aceito em: 28.03.2017

* Pos-Doctor en Derecho Político Comparado – Universidad Pompeu Fabra (España). Pos-Doctor en Derecho Constitucional Comparado – Universidad Complutense de Madrid (España). Doctor en Derecho del Estado – PUC/SP (Brasil). Máster en Filosofía del Derecho y del Estado – PUC/SP (Brasil). Máster en Derecho Tributario – PUC/SP (Brasil). Licenciado en Derecho – Mackenzie/SP (Brasil). Profesor del Programa de Posgrado en Derecho de la Universidade Comunitária da Região de Chapecó (Brasil). Investigador del Center for European Strategic Research (Italia). Investigador Visitante en el Max Planck Institute (Alemania). **Email:** ernanicontipelli@gmail.com.

investigate the structure of the Brazilian tax system, verifying the competence of the different levels of government and analyzing the legal regime of the different existing tax. In the last part, we will study the environmental taxation, from the analysis of three specific cases and their peculiarities in relation to the constitutional characteristics of the tax incidence: the ecological ICMS, the solid waste tax and the contribution of intervention in the economic domain over fossil fuels.

Keywords: Constitution. Federalism. Environmental Tax.

1. INTRODUCCIÓN

La actual crisis ambiental es uno de los grandes retos de la humanidad, exigiendo por parte del Estado un papel activo ante la sociedad y la economía, con la adopción de medidas políticas que promuevan la protección del medio ambiente y del desarrollo sostenible. En tal contexto, el fenómeno tributario presentase como un mecanismo de extrema relevancia, en la medida que, además de posibilitar la financiación de políticas públicas ambientales, a partir de sus funciones extrafiscales, permite el direccionamiento de las conductas a favor de una ética ecológicamente correcta.

Con base en tales ideas, el presente artículo pretende proporcionar una visión general del sistema tributario brasileño y sus respectivos puntos de intersección con las cuestiones relacionadas con el medio ambiente, desde un análisis de contenido constitucional y de las respectivas esferas de poder en el modelo federal brasileño.

Así, en la primera parte, presentamos las relaciones entre constitución, federalismo y medio ambiente, en la cual describimos el perfil analítico, rígido y dirigente de la Constitución Brasileña y su influencia en la determinación del campo de autonomía política de las unidades constitutivas del modelo federal, así como en las decisiones políticas relacionadas con el medio ambiente.

Posteriormente, pasamos a la investigación de la estructura del sistema tributario brasileño, constatando la competencia de los distintos niveles de gobierno, a partir del carácter exhaustivo de las disposiciones constitucionales, y analizando el régimen jurídico de las diferentes especies tributarias existentes.

Finalmente, en la ultima parte, estudiamos la fiscalidad ambiental propia del sistema tributario brasileño, desde la investigación de tres casos concretos y sus peculiaridades en relación a los presupuestos constitucionales de incidencia tributaria: el ICMS ecológico, las tasas de residuos solidos y la contribución de intervención en el dominio económico sobre combustibles.

2. CONSTITUCIÓN, FEDERALISMO Y MEDIO AMBIENTE.

La Constitución Brasileña de 1988 es resultado del proceso de redemocratización del país tras más de 20 años de dictadura militar, presentando una propuesta de transformación de la economía y de la sociedad, a partir del tratamiento exhaustivo de diferentes temáticas, lo que caracteriza tal documento normativo como analítico, rígido y dirigente, que busca establecer las bases de un Estado Social.

En tal sentido, Celina Souza explica que: *"La Constitución de 1988 fue a más detallada de todas las Constituciones brasileña, cuando aprobada, contenía 245 artículos, y más 70 en el Capítulo sobre las disposiciones Constitucionales Transitorias. Con enmiendas constitucionales posteriores, el Texto Constitucional fue expandido para 250 artículos en el cuerpo constitucional y 94 en las disposiciones constitucionales transitorias, número semejante a los de las Constituciones de India y África del Sur. La inclinación a la constitucionalización de cuestiones consideradas importantes puede ser, por tanto, parcialmente abonada a las incertidumbres consecuentes de los cambios de régimen político en ésos tres países. En el caso de Brasil también parece reflejar una reacción al descaso del régimen anterior por los dispositivos y constreñimientos constitucionales. De esa inclinación a la constitucionalización*

resultó una Constitución que regula no solo principios, reglas y derechos - individuales, colectivos, sociales y políticos -, pero también un amplio abanico de políticas públicas, con impacto, por tanto, sobre las relaciones intergubernamentales, debido a la inclinación a la descentralización de algunas políticas públicas”¹.

Importante señalar que el perfil analítico, rígido y dirigente de la Constitución vigente interfiere en el contenido de las decisiones políticas en especial, relacionadas con la conformación del modelo federal de Estado y su financiación, bien como con el deber de protección del medio ambiente y promoción del desarrollo sostenible.

En tal contexto, el Federalismo configura el modelo de Estado electo por legislador constituyente brasileño para atribuir autonomía política a los distintos niveles de gobierno, es decir, poder de acción en los límites definidos por la Constitución. En relación al modelo federal brasileño, la matriz constitucional de su descentralización política es determinada por el artículo 18, que prevé la existencia de cuatro niveles distintos y autónomos de poder en su estructura, los cuales comprenden::

- a) Unión Federal, poder central;
- b) Estados-miembros, poder regional;
- c) Distrito Federal, sede del poder central;
- d) Municipios, poder local.

Todas las unidades constitutivas del sistema federal son dotadas de capacidad de auto-organización (estructuración de sus respectivos poderes); auto-legislación (creación de leyes propias a través de sus propios parlamentos);

¹ SOUZA, 2006: 191/192.

autogobierno (elegir sus propias autoridades) y auto-administración (gestionar sus propios órganos, agentes y servicios públicos).

Lógicamente, para cumplir con los designios constitucionales contenidos en la esfera de autonomía política de las unidades constitutivas fue prevista las correspondientes fuentes de obtención de recursos financieros, entre las cuales, nos interesará la tributación.

Es posible constatar tales consideraciones, desde el análisis del Título VI, "*Del Tributación y del Presupuesto*" (arts. 145 a 169), que disciplina todo el desarrollo de la actividad financiera estatal, dividiéndose en dos capítulos: el primero que establece desde las especies tributarias (impuestos, tasas, contribuciones de mejoría, empréstitos compulsorios y contribuciones especiales) y limitaciones al poder tributario (principios generales e inmunidades) hacia los porcentuales y beneficiarios de transferencias intergubernamentales y fondos de participación con el reparto de ingresos tributarios; y el segundo destinado a la reglamentación constitucional de las finanzas públicas (normas generales, emisión de moneda y Banco Central) y del presupuesto.

Una vez más, verificamos la atención del legislador constituyente con la estructuración federativa, al establecer todos los presupuestos de actividad financiera estatal en el Texto Constitucional, determinando los parámetros para que las entidades federativas manifiesten legítimamente sus correspondientes esferas de autonomía político-financiera, con toda suerte de instrumentos para ejercicio de competencias fiscales, transferencias advenidas de fondos de participación, entre otros².

Paralelamente, la Constitución, al determinar las temáticas de estructuración del pretendido Estado Social brasileño, sitúa la protección del

² CONTIPELLI, 2014: 40/41.

medio ambiente como una de sus preocupaciones centrales para la construcción vida en sociedad y el desarrollo económico. Así, el medio ambiente, además de encontrarse entre los principios informadores del orden económico (art. 170, CB)³, posee un capítulo propio (VI) inserto en el Título sobre el Orden Social (VIII), confirmando la importancia de promover la realización de políticas públicas en el ámbito de competencia de los diferentes niveles de gobierno que constituyen la federación brasileña⁴.

Conforme comprensión formulada por el Supremo Tribunal Federal, el derecho a la integridad del medio ambiente es categorizado como derecho de tercera generación, al constituir una prerrogativa jurídica de titularidad colectiva, que refleja en el proceso de afirmación de los derechos humanos la expresión significativa de un poder atribuido no apenas al individuo identificado en su singularidad, sino en un sentido verdaderamente amplio, concerniente a la propia colectividad social. De ese modo, eses derecho de tercera generación, que materializan poderes de titularidad colectiva atribuidos genéricamente a todas las formaciones sociales, consagran el principio de la solidaridad y constituyen un

³ Conforme el artículo 170 de la Constitución Brasileña, debemos señalar que el orden económico será fundada en la valoración del trabajo humano y en la libre iniciativa, con el fin de asegurar a todos una existencia digna, de acuerdo con los dictados de la justicia social, observando, entre otros principios, la defensa del medio ambiente. Como principio del orden económica, la defensa del medio ambiente actúa como directriz justificadora de la realización de políticas públicas, asegurando a todos, conforme las palabras de Eros Roberto Grau, existencia digna, auxiliando en la modulación de las propuestas de desarrollo nacional basada en una ética ecológica, que reclama tratamiento crítico científico a la utilización económica del factor recursos naturales (Grau, 1990: 225).

⁴ La cooperación entre las distintas unidades constitutivas para actuar en la protección del medio ambiente puede ser constatada en el art. 23, CB, que inserta la temática en el conjunto de competencias comunes de la federación. Señalamos que el artículo 23 de la Constitución Brasileña determina el campo de competencias comunes, eso es, aquellas que son desempeñadas igualmente en actuaciones no excluyentes, en que la responsabilidad por su ejecución debe ser repartida entre todas las entidades federativas como forma de cooperación obligatoria. La posibilidad de ocurrencia de actuaciones coincidentes o confrontantes en el ámbito de las competencias comunes fue tratada por el párrafo único del artículo 23 que autoriza la Unión Federal a editar leyes complementarias para establecimiento de normas de cooperación entre entidades federativas destinadas al equilibrio del desarrollo y del bien-estar nacional.

momento importante en el proceso de desarrollo, expansión y reconocimiento de los derechos humanos, caracterizados como valores fundamentales indisponibles⁵.

La Constitución Brasileña vigente prevé, entonces, el derecho de todos al medio ambiente ecológicamente equilibrado, considerado como bien de uso común del pueblo y esencial para una sana calidad de vida, así como establece el deber fundamental del Estado y de la sociedad de defenderlo y preservarlo para las generaciones presentes y futuras (art. 225), clarificando la opción del legislador constituyente por vincular la temática ambiental a la dignidad humana con base en la solidaridad, en la medida en que busca garantizar la continuidad de nuestra especie, al conferir la extensión de esas disposiciones también a las futuras generaciones⁶.

Toda la atención atribuida por la Constitución a la cuestión ambiental exige una contrapartida financiera para el costeo de las acciones realizadas por las unidades constitutivas, lo que presupone mecanismos destinados al sostenimiento de tales políticas públicas insertos en las respectivas esferas de autonomía política, principalmente, a través de la tributación.

En tal panorama, es necesario comprender que los denominados tributos ambientales (o tributos ecológicos, verdes o "ecotaxes"), instrumentalizados en el ejercicio de funciones extrafiscales, consiste en uno de los principales mecanismos económicos a la disposición del Estado para

⁵ STF, MS 22.164, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 17.11.1995.

⁶ Tales conceptos reflejan la consagración en el Texto Constitucional vigente de los principios constitucionales del desarrollo sostenible y de la equidad y responsabilidad inter-geracional, como forma de construcción de garantizar un crecimiento económico con paralelo respeto a la sanidad de población y sus derechos que deben ser protegidos ante las necesidades actuales y de aquellas previsibles para salvaguardar las futuras generaciones, lo que también denota el atendimento al principio de la precaución, consagrado constitucionalmente y armonizado con las demás directrices del orden social y económica (STF, ADPF 101, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJE de 4- 6-2012.).

preservación equilibrada y sostenible del medio ambiente, al conferir incentivos y beneficios para la debida utilización de los recursos naturales⁷.

3. SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO.

En razón de los motivos anteriormente destacados, el sistema tributario brasileño encontrase exhaustivamente plasmado en el Texto Constitucional, de tal modo que las materialidades y los regímenes jurídicos de los tributos existentes ya están delimitados constitucionalmente, lo que reduce considerablemente el campo de discrecionalidad de la legislación de las unidades constitutivas en tal sector. Es decir, en relación a la organización del régimen tributario quedó reservado a cada entidad federativa campo propio de autonomía concerniente a la otorga de competencias fiscales para instituir tributos, por medio de la creación de sus propias leyes e independiente de cualquier intervención, respetando tan sólo el contenido de las materialidades y directrices previamente planteados por la Constitución.

De ese modo, en el modelo propuesto por el federalismo brasileño, la competencia tributaria consiste en la capacidad normativa atribuida a la Unión Federal, Estados-miembros, Distrito Federal y Municipios para, mediante la expedición de sus propias leyes y de acuerdo con la obediencia a los estrictos parámetros del Texto Constitucional crear, modificar y extinguir tributos, en el atendimientos de sus correspondientes intereses territoriales⁸.

Así, la Unión Federal recibió competencia exclusiva para proceder a la creación de los siguientes tributos: los impuestos descritos en los artículos 153,

⁷ MONTERO, 2008: 125.

⁸ CONTIPELLI, 2009: 44.

incidentes sobre importación, exportación, renta, productos industrializados, operaciones financieras, propiedad territorial rural y grandes fortunas, y 154, residual y extraordinario de guerra; los empréstitos compulsorios previstos en el artículo 148 para atender gastos extraordinarios consecuentes de calamidades públicas, de guerra o su inminencia, bien como inversión pública de carácter urgente y relevante interés nacional; y las contribuciones sociales (subdivididas en sociales generales y destinadas al costeo de la seguridad social), de interés de categorías profesionales o económicas y de intervención en el dominio económico contenidas en el caput del artículo 149.

A los Estados-miembros, la Constitución reservó competencia tributaria exclusiva para: creación de los impuestos previstos en el artículo 155, que pueden ser instituidos sobre la transmisión causa mortis y donación de cualesquiera bienes o derechos, operaciones relativas a la circulación de mercaderías, prestación de servicio de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, propiedad de vehículos automotores; bien como de la contribución destinada al sostenimiento del régimen jurídico de sus servidores públicos prevista en el artículo 149, §1º.

Ya la competencia tributaria exclusiva de los Municipios está prevista: en el artículo 156 de la Constitución, que autoriza la creación de impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana, la transmisión inter-vivos de bienes inmóviles y la prestación de servicios de cualquier naturaleza, excepto los que ya se encuentran enumerados por el artículo 155; en el artículo 149, §1º, con la edición de contribución destinada al sostenimiento del régimen de la seguridad social de sus servidores públicos; y, finalmente, en el artículo 149-A, introducido por la Enmienda Constitucional n. 39/02, que permite la institución de la contribución para el sostenimiento del servicio de iluminación pública.

El Distrito Federal, por su vez, cumula las competencias de los Estados-miembros y Municipios, poseyendo competencia tributaria exclusiva tanto para instituir los impuestos previstos en el artículo 155 de la Constitución cuanto, por fuerza del artículo 147, los impuestos municipales del artículo 156, conjuntamente con las contribuciones destinadas al sostenimiento del régimen de la seguridad social de sus servidores públicos (artículo 149, §1º) y al sostenimiento del servicio de iluminación pública (artículo 149-A).

Además de los tributos anteriormente descritos, encontramos insertas en el campo de competencia tributaria común, o sea, aquellas que pueden ser ejercidas por cualquiera de las entidades federativas, desde que queden obedecidas ciertas condiciones constitucionales, la creación: de tasas, en razón del ejercicio del poder del policía o por la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición (artículo 145, II); y de contribuciones de mejoría, en razón de la realización de obras públicas (artículo 145, III).

Con respeto a la tributación, conviene mencionar también el dispuesto en el artículo 150 de la Constitución que establece las limitaciones constitucionales al poder de tributar consistente en la determinación de directrices y hechos que, al balizar la actividad del legislador infra-constitucional, influyen en el delineamiento del campo de competencias tributarias de las entidades federativas, quedando, así, fijados, allende una serie de principios constitucionales tributarios (legalidad, igualdad, irretroactividad, anterioridad, prohibición al confisco y libertad al tránsito de bienes y personas), las denominadas reglas de inmunidades, las cuales impiden el ejercicio la institución de tributos con referencia a determinados hechos que consagran valores de relevante interés constitucional.

Señalamos que tales limitaciones constitucionales al ejercicio de las competencias tributarias constituyen verdaderos mecanismos de protección de los ciudadanos/contribuyentes y sus derechos fundamentales con relación a eventuales arbitrariedades que puedan ser cometidas por las entidades federativas en el ejercicio de sus competencias tributarias⁹.

4. FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO.

Desde la comprensión del modelo federal vigente y de la clasificación de las especies tributarias, podemos constatar las bases constitucionales para la investigación de la fiscalidad ambiental en el ordenamiento jurídico brasileño, a partir de tres casos concretos: el ICMS ecológico; la tasa de residuos sólidos; y la CIDE sobre Combustibles.

4.1. ICMS Ecológico.

Primeramente, debemos esclarecer que el ICMS consiste en una modalidad de impuesto inserta en la competencia de los Estados-miembros (art. 155, CB), que tiene como hecho imponible la circulación de mercancías y de servicios, o sea, una especie de tributo similar al IVA. Recordamos también que los recursos recaudados a través de los impuestos son utilizados para la financiación de los servicios generales de interés de la colectividad, generando beneficios difusos a la sociedad¹⁰.

⁹ RTJ 144:435.

¹⁰ Sobre la temática a respecto de la destinación de los recursos recaudados, Rubens Gomes de Sousa afirma que el impuesto es “*tributo que se destina a costear las necesidades publicas generales, es decir, todas aquellas que interesan a los ciudadanos indistintamente, sin que se*

A partir de tales afirmaciones iniciales, visualizamos el caso del ICMS ecológico desde la concepción de Estado Social propuesta por la Constitución brasileña, la cual afecta la reducida esfera de discrecionalidad del legislador en materia tributaria/financiera, exigiendo la adopción de criterios extrafiscales para la consecución de las políticas publicas ambientales.

Aliomar Baleeiro comenta que la función extrafiscal del tributo no pretende, prioritariamente, proveer el Estado con los medios adecuados al costeo de sus actividades, sino tiene por finalidad ordenar la propiedad de acuerdo con su función social o intervenir en sectores estructurales de la economía. Así, es reconocida la facultad conferida al legislador tributario para estimular o desestimular comportamientos, en conformidad con los intereses prevalentes de la colectividad, por medio de un tributación progresiva o regresiva, o de la concesión de beneficios y de incentivos fiscales¹¹.

Importante señalar también que en el caminar de su rigor de detalles, la Constitución brasileña trató de disponer también sobre el reparto de los ingresos tributarios, estableciendo un complejo mecanismo de transferencias intergubernamentales con cuotas de participaciones directas e indirectas, que configuran elementos esenciales para la garantía de la autonomía financiera de las entidades territoriales, especialmente, Estados-miembros y Municipios, en la medida que posibilita la redistribución de la recaudación entre distintos niveles de gobierno, con base en criterios previamente estipulados, para posibilitar equilibrio y armonización entre las unidades territoriales componentes del pacto federativo.

pueda determinar el grado de interés que cada uno tenga individualmente en la existencia del servicio o actividad publica de que se refiere” (SOUZA, 1975: 164).

¹¹ BALEEIRO, 1997: 576.

Ante tales consideraciones, que son esenciales para la comprensión de la dinámica del ICMS ecológico, el art. 158, IV, al disponer sobre los porcentuales de participación atribuidos a los Municipios en los recursos obtenidos con la tributación del ICMS, establece su cota como correspondiente al 25% del total de la respectiva recaudación.

De acuerdo con el mismo art. 158, párrafo único, de la participación anteriormente señalada uno 75% sigue determinaciones previamente establecidas en la Constitución, relativas a las operaciones realizadas en los respectivos territorios municipales, mientras que los 25% restantes pueden ser distribuidos con criterios determinados por la propia ley del Estado-miembro, es decir, dentro de su esfera de autonomía política, posibilitando la utilización de tales valores para estimular la adopción de políticas de protección ambiental por los Municipios.

Con relación al origen del ICMS ecológico, en 1991, el criterio ecológico de distribución de los recursos recaudados paso a ser utilizado en el Estado del Paraná, en razón de la reivindicación de los Municipios, los cuales entendían que sus economías eran perjudicadas por las restricciones del uso del suelo por integraren Unidades de Conservación¹², llevando a la adopción de factores de incentivos que posibilitasen la distribución de recursos adicionales a los Municipios que incorporaren políticas publicas de conservación ambiental en sus territorios.

Por lo tanto, los Municipios que optaren por el fortalecimiento de sus áreas de conservación ambiental y preservación de la biodiversidad serán compensados financieramente, recibiendo una mayor parcela de los valores recaudados como ICMS. Tratase, entonces, de un mecanismo "*win-win*". Por un

¹² FERNANDES, COELHO, FERNANDES E LIMA, 2011: 523.

lado, los Municipios pueden obtener los recursos financieros para cumplimiento de las disposiciones constitucionales expresas que determinan el deber de protección del medio ambiente, implementando políticas que se ajusten a los intereses de las comunidades locales. Por otro lado, la obediencia a los criterios determinados por la ley del Estado-miembro debe ser tomado como un estímulo para la atribución de mejores condiciones de vida a la población a través de la preservación del medio ambiente y de la realización de políticas públicas en tal sector ajustadas a las necesidades locales¹³.

De los 26 Estados-miembros que componen la federación brasileña, actualmente, 16 ya adoptaron el sistema del ICMS ecológico. Por ejemplo, Sao Paulo, a partir del advenimiento de la Ley n. 8.510/93, pasó a destinar parcela de la recaudación del ICMS en función de los espacios territoriales especialmente protegidos por los Municipios, considerando para efecto de cálculo la puntuación de diferentes unidades de conservación¹⁴.

4.2. Tasas de Residuos Sólidos (TRS).

¹³ Fernando Facury Scaff y Lise Vieira da Costa Tupiassu comprenden que la adopción de la política del ICMS ecológico representa una intervención positiva del Estado a través de un incentivo fiscal intergubernamental, que representa un fuerte instrumento económico extrafiscal direccionado a la consecución de una finalidad constitucional de preservación ambiental y, paralelamente de promoción de justicia fiscal, al influenciar la acción voluntaria de los Municipios que buscan un incremento de sus finanzas y una mejoría en la calidad de vida de su población. SCAFF y TUPIASSU, 2005: 735.

¹⁴ Las Unidades de Conservación son reguladas por la Ley n. 9.985/2000, que instituyó el Sistema Nacional de Unidades de Conservación, las cuales podrán ser creadas por el poder públicos en los diferentes niveles de gobierno federal y pueden ser divididas en dos grupos: a) protección integral, como las estaciones ecológicas, las reservas biológicas, los parques nacionales, los monumentos naturales y los refugios de vida silvestre; y b) de uso sostenible, como las áreas de protección ambiental, las áreas de relevante interés ecológico, las florestas nacionales, las reservas de extracción, las reservas de fauna, las reservas de desarrollo sostenible y las reservas particulares del patrimonio natural.

Las Tasas de Residuos Solidos (TRS) tienen como objetivo costear los servicios públicos ofertados por los Municipios de recogida, transporte, tratamiento y eliminación de residuos solidos, fundamentándose en la disposición contenida en el art. 145, II, CB, y dando cumplimiento a la Política Nacional de Residuos Solidos, instituida por la Ley n. 12.305/2010¹⁵.

La discusión sobre las TRS respecta a la obediencia a los presupuestos constitucionales para la creación de las tasas, es decir, si estamos ante un servicio publico divisible y específico que posibilita la determinación del valor debido por cada beneficiario, según el factor de retributividad propio de tal modalidad de tributo.

Por lo tanto, según sus presupuestos constitucionales, las tasas corresponden a tributos que tienen como hecho imponible una situación dependiente de una actuación estatal específica dirigida al contribuyente, sea en razón del ejercicio del poder de policía, sea en razón de la utilización efectiva o potencial de servicio publico específico y divisible prestado al contribuyente o colocado a su disposición¹⁶.

Asimismo, en su régimen jurídico, las tasas poseen como principio informador la idea de retributividad, lo cual exige que la remuneración advenida de las tasas cumple al resarcimiento del Poder Público por los costes decurrentes

¹⁵ La Ley de la Política Nacional de Residuos Solidos (12.305/2010) determina una serie de directrices sobre la regulación de los residuos solidos, con la preservación de los recursos naturales, la observancia a la sanidad publica, la promoción de la gestión integrada y el estímulo a los procesos de tecnología limpia. La señalada ley establece también los principios orientadores de la política nacional de residuos solidos: contaminador-pagador y protector-recibidor; razonabilidad y proporcionalidad; ecoeficiencia; sistematicidad de gestión; cooperación entre los distintos niveles de gobierno, el sector empresarial y demás segmentos de la sociedad; la responsabilidad compartida por el ciclo de vida de los productos; respeto a las asimetrías locales y regionales, etc.. En el artículo 7º, podemos encontrar sus objetivos, los cuales están relacionados con criterios de sostenibilidad y participación solidarias de múltiples actores sociales en su consecución.

¹⁶ MORAES, 1976:57

de sus respectivas actuaciones, directamente referidas al contribuyente¹⁷. Es decir, el valor cobrado como tasa deberá corresponder al quantum desembolsado por la Administración Pública con la prestación del servicio publico o con el ejercicio del poder de policía en relación al particular.

Sin embargo, la Corte Constitucional brasileña pacificó entendimiento sobre la constitucionalidad de tales tasas, que tienen como hecho imponible *"la utilización efectiva o potencial del servicio publico, lo que justifica la posibilidad de individualización"*¹⁸.

Según la comprensión de la Corte Constitucional brasileña, la remuneración de los servicios públicos por tasas puede darse por su utilización efectiva, cuando ocurre el uso concreto de la utilidad ofertado por el Estado; o potencial, situación en que será apenas colocado a la disposición del contribuyente.

En los casos de "utilización potencial", si no utilizo el servicio publico de colecta de residuos solidos por cualquier razón (o porque no produzco residuos o porque elimino por otra forma, o porque la vivienda no esta siendo utilizada) no estoy eximido del pago de la tasa, pues basta que el servicio sea colocado a la disposición del contribuyente¹⁹.

Otro argumento considerado por la Corte Constitucional brasileña en el análisis de la constitucionalidad de las tasas de residuos sólidos corresponde a la determinación del montante debido, que al adoptar uno o mas elementos que componen los criterios de cobranza del impuesto (como las dimensiones del bien inmueble), no afecta la esencia de la imposición del tributo como "tasa", en

¹⁷ BUSSAMARA, 2003: 31.

¹⁸ STF, RE 536.877, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 21.3.2007.

¹⁹ DIFINI, 2006: 33.

la medida que no se constate una identidad integral entre las respectivas bases imponibles, respectando la disposición del art. 145, CB²⁰.

Sobre el tema de los criterios componentes de la base de calculo de las tasas, señalamos que esta no podrá corresponder a un hecho revelador de capacidad económica del contribuyente, sino a la intensidad de la actuación del Poder Publico direccionada al contribuyente, para que ocurra total simetría con el hecho jurídico tributario que ha determinado la imposición, confirmando la constitucionalidad de la tributación a través de la correlación lógica entre base de calculo/hecho imponible del tributo.

4.3. CIDE Combustibles.

El art. 149 de la CB establece las modalidades de contribuciones especiales insertas en la esfera de autonomía política del poder central, entre las cuales, señalamos las contribuciones de intervención el dominio económico (CIDE), las cuales se encuentran orientada a la obtención de recursos financieros para el alcance de los objetivos previstos por el art. 170, CB, que describe los principios del orden constitucional económico, como, por ejemplo, asegurar la libre concurrencia, la defensa del consumidor, preservación del medio ambiente, etc..

Por consecuencia lógica, no existe libertad total para elección de la finalidad que fundamenta la intervención en el dominio económico por la Unión Federal, por intermedio de la creación de la CIDE. La exigencia del tributo apenas encontrará fundamento constitucional cuando la finalidad que debe ser

²⁰ STF, RE 576.321-QO-RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Plenário, 13.2.2009

alcanzada en la institución atender a las exigencias de los principios previstos en el artículo 170 de la Constitución Brasileña.

De acuerdo con las afirmaciones anteriores, Helenilson Cunha Pontes considera que la CIDE es un tributo que debe ser creado a favor del mercado, como instrumento de actuación de la Unión Federal para implementar y mejorar las condiciones de funcionamiento del mercado, maximizándolos objetivos orientadores de la actividad económica expresos en el artículo 170 de la Constitución Federal²¹.

Con tales ideas iniciales, es posible concluir que la CIDE es un tributo con nítidas características extrafiscales, al estimular o desestimar comportamientos, con el direccionamiento del producto de su recaudación a la concesión de beneficios o incentivos a determinados sectores estratégicos de la economía, que, en su institución, debe respetar lo siguientes elementos: a) efectiva intervención de la Unión Federal en sector económico desempeñado por la iniciativa privada, con base en las directrices previstas en el artículo 170 de Constitución Brasileña; b) vinculación de los recursos recaudados a la financiación de la actividad de intervención objetito de la contribución; y c) referibilidad, consistente en la correlación lógica entre la incidencia de la contribución y el contribuyente perteneciente al dominio económico objeto de la intervención.

En lo que respecta a la CIDE sobre combustibles, tal tributo está prevista en el art. 177, CB, a partir de la actividad del Poder Reformador, con la introducción de la Enmienda Constitucional 33/2001. Posteriormente, en la esfera de autonomía política del poder central, la CIDE combustible fue creada por la Ley n. 10.336/2001 y, de acuerdo con sus presupuestos constitucionales, tiene

²¹ PONTES, 2002 :142.

como hecho imponible las actividades de importación o comercialización de petróleo, gas natural y alcohol combustible.

Regis Fernandes de Oliveira, al comentar sobre el hecho imponible de la CIDE sobre combustibles, pondera que, ante determinadas situaciones, el legislador recorta el hecho económico propio de los particulares y determina las respectivas alícuotas incidentes, que resultará en el montante a ser pago. Particularmente sobre la CIDE sobre combustibles, el Texto Constitucional limita a impedir su incidencia sobre "recetas originadas de exportaciones" (art. 149, CB), más allá de tal circunstancia, el legislador es libre para elegir el hecho imponible que consiste en la importación de petróleo, gas natural y alcohol combustible²².

La finalidad de la CIDE combustible es asegurar recursos financieros para inversiones en infraestructura de transporte, en proyectos ambientales relacionados a la industria de petróleo y gas, y en subsidios al precio del alcohol combustible, del gas natural y del petróleo. Así, la tributación a través CIDE sobre combustible puede funcionar como un importante instrumento para desestimular el consumo de combustibles fósiles y promover las fuentes de energía limpia, contribuyendo para la protección del medio ambiente y actuando en cuestiones de relevancia global, como el caso del cambio climático y del calentamiento del planeta.

Del producto total de la recaudación de la CIDE combustible, 20% son desvinculados (DRU), 29% son destinados a los Estados-miembros y a los Municipios y 51% son invertidos en conformidad con la ley. Por ejemplo, entre 2003 y 2008, 70% de los recursos invertidos en infraestructura de transporte fueron originados de la tributación de la CIDE combustibles.

²² OLIVEIRA, 2006: 141.

5. CONCLUSIÓES

Por lo tanto, la investigación del perfil informador de la Constitución brasileña revela una propuesta caracterizada por el dirigismo, la rigidez y la exhaustividad de sus disposiciones, que afecta la determinación de las esferas de autonomía política y financiera en los distintos niveles de gobierno. Por consecuencia, la tarea de protección al medio ambiente se convierte en un deber constitucional que influencia la formulación de políticas públicas de las unidades constitutivas, incluso a través de la imposición tributaria.

El caso del ICMS ecológico revela un mecanismo de cooperación entre Estados-miembros y Municipios. La Tasa de Residuos Sólidos permite a los Municipios la financiación de un servicio público esencial y de connotaciones ambientales. Finalmente, la CIDE combustibles, aunque perjudicada por el instrumento de la desvinculación, contribuye para financiación de la infraestructura de transporte, así como para regular el consumo de combustibles fósiles, estimulando la utilización de fuentes de energías limpias.

Desde las ideas anteriores, podemos concluir que el espacio ocupado por la tributación ambiental en el sistema jurídico brasileño ingresa en la reducida esfera de discrecionalidad conferida a las unidades constitutivas para promover la financiación de las políticas públicas constitucionalmente exigidas para el desarrollo de tal sector y propiciar una mejoría en la calidad de vida de la población.

6. BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, A. (1997) *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Editora Forense.

BUSSAMARA, W. A. (2003) *Taxas: Limites Constitucionais*. São Paulo: Malheiros Editores.

CONTEPELLI, Ernani. (2014) *Sistema Federal Brasileiro*. Zaragoza: Fundación Manuel Giménez Abad.

_____. (2009) *Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Quartier Latin.

DIFINI, L. F. S. (2006) *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva.

FERNANDES, L. L, COELHO, A. B., FERNANDES, E. A. y LIMA, J. E. *Compensação e Incentivo à Proteção Ambiental: o Caso do ICMS Ecológico em Minas Gerais*. Revista Econ. Sociol. Rural, vol 49, Piracicaba, 521-544. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/resr/v49n3/a01v49n3.pdf>

GRAU, E. R. A (1990) *Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

MORAES, B. R. (1976) *Doutrina e Prática das Taxas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

MONTERO, C. P. (2008) *O Fundamento e a Finalidade dos Tributos Ambientais*. MOTA, M. (Org.) *Fundamentos Teóricos do Direito Ambiental*. Rio de Janeiro: Elsevier.

OLIVEIRA, R. F. (2006) *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

PONTES, H. C. (2002) *Notas sobre o Regime Jurídico-Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. ROCHA, V. (Org.) *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário vol. 06*. São Paulo: Editora Dialética.

SCAFF, F. F. y TUPIASSU, L. V. C. (2005) *Tributacao e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico*. TORRES, H. T. (Orgs). *Direito Tributario Ambiental*. Sao Paulo: Malheiros.

SOUZA, C. (2006) *Desenho Constitucional, Instituições Federativas e Relações Intergovernamentais no Brasil Pós-1988*, FLEURY, S. (Coord.) *Democracia, Descentralização e Desenvolvimento: Brasil & Espanha*. Rio de Janeiro: Editora FGV.

SOUZA, R. G. (1975) *Compendio de Legislação Tributaria*. Sao Paulo: Editora Resenha Tributaria.