

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Rodrigo Carvalho Samuel

Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

São Paulo

2018

Rodrigo Carvalho Samuel

Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

São Paulo

2018

Rodrigo Carvalho Samuel

Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Escrever um trabalho de mestrado requer muito estudo, dedicação, paciência e algumas noites mal dormidas. Como já me disseram certa vez, é mais ou menos como criar o primeiro filho. Guardadas as devidas proporções, quando vi o trabalho pronto e devidamente formatado, a sensação foi, de fato, de um pai diante de sua criação. A partir daí surgem outras sensações, que variam entre a satisfação por ter concluído o trabalho e a expectativa pelos novos desafios acadêmicos e profissionais que invariavelmente virão.

É claro que ninguém faz um trabalho de mestrado completamente sozinho. É sempre necessária a mão amiga de outras pessoas que direta ou indiretamente nos ajudam a fazer tudo acontecer. Esse auxílio se inicia pelos professores da graduação, que me deram a base necessária para iniciar os conhecimentos na matéria, e passa pelos professores e seus assistentes dos créditos cursados durante o mestrado na gloriosa Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Sem essa base técnica e científica evidentemente não seria possível sequer iniciar os trabalhos.

Dentre esses professores, faço um agradecimento especial à professora Julcira, orientadora de meu trabalho de conclusão de curso da graduação na PUC e agora também orientadora no mestrado.

Mas não é só de base técnica e científica que se constrói um trabalho. Tudo depende também de apoio de pessoas próximas, que nos ajudam de uma forma ou de outra. Por isso agradeço à minha família, especialmente meus pais, Osmar e Angela, por a toda confiança e credibilidade depositadas, assim como pelo apoio financeiro. Agradeço também minha irmã, Marina. E, igualmente, minha namorada, Michelle, que, por sua insistência e confiança em mim, convenceu-me a ingressar no mestrado em uma época em que eu estava bastante incerto de que caminho trilhar.

Obrigado a todos que fizeram acontecer.

SAMUEL, Rodrigo Carvalho. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. 2017. 157 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

RESUMO

O presente trabalho possui dois principais objetivos, que são: a análise dos parâmetros basilares para a proteção do meio ambiente por meio da imposição de normas indutoras fundadas no exercício extrafiscal das competências tributárias e, outrossim, o estudo dos requisitos intrínsecos para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico e sua aplicabilidade como ferramenta de internalização de custos ambientais em atividades econômicas potencialmente poluidoras. Neste contexto, buscar-se-á compatibilizar a imposição tributária ambiental com as limitações impostas pelo próprio ordenamento jurídico, assim como tecer um breve estudo comparativo da realidade brasileira com a experiência do direito comparado.

Palavras-chave: 1. Tributação. 2. Competência tributária. 3. Tributação ambiental. 4. Extrafiscalidade. 5. Contribuição de intervenção no domínio econômico. 6. Meio ambiente.

SAMUEL, Rodrigo Carvalho. **Notes on environmental taxation in Brazil**. 2017. 157 f. Dissertation (Master in Law), Postgraduate Program in Law, Pontifical Catholic University of São Paulo, São Paulo, 2017.

ABSTRACT

The present dissertation has two main objectives, namely: the analysis of the main parameters for the protection of the environment through the imposition of inductive norms grounded on the extrafiscal exercise of tax competences and, likewise, a study on the institution of contributions for economic intervention and its enforceability as a mechanism of insourcing environmental costs in potentially polluting economic activities. In this context, it will be sought to reconcile environmental taxation with limitations imposed by the legal order, as well as a comparative study of the Brazilian reality with the experience of comparative law.

Keywords: 1. Taxation. 2. Tax competence. 3. Green taxation. 4. Extrafiscality. 5. Contribution for economic intervention. 6. Environment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. PANORAMA GERAL: DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	12
1.1. Da competência tributária	12
1.1.1. Da discriminação constitucional de competências tributárias.....	12
1.1.2. Da forma de discriminação das competências tributárias	14
1.1.3. Definição da competência tributária	16
1.2. Das espécies tributárias	17
1.2.1. Da classificação das espécies tributárias.....	17
1.2.2. Breve análise das contribuições de intervenção no domínio econômico	23
1.2.3. Das espécies tributárias aptas à tributação ambiental.....	28
2. SISTEMA JURÍDICO, PRINCÍPIOS E A TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA AMBIENTAL	32
2.1. Noções propedêuticas de sistema jurídico	32
2.1.1. Doutrina tradicional sobre princípios jurídicos	35
2.1.2. Da análise crítica dos princípios sob a perspectiva do chamado pós-positivismo.....	38
2.1.3. Da ponderação dos princípios jurídicos	44
2.2. Princípios norteadores da tributação ambientalmente orientada	49
2.2.1. Princípios do sistema tributário nacional	50
2.2.1.1. Princípio da igualdade	50
2.2.1.2. Princípio da capacidade contributiva	51
2.2.1.3. Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco	53
2.2.2. Dos princípios gerais da proteção do meio ambiente	54
2.2.2.1. Princípios do poluidor-pagador e do protetor-recebedor	54
2.2.3. Dos princípios gerais da ordem econômica	57
2.2.3.1. Princípios da propriedade privada e da função social da propriedade	57
2.2.3.2. Princípio da livre concorrência	58
2.2.3.3. Princípio da defesa do meio ambiente.....	60
3. ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	61
3.1. Da previsão constitucional à proteção ambiental	61

3.2.	Do conceito de meio ambiente	65
3.3.	Do conceito e limites dados pela doutrina quanto à tributação ambiental	66
3.4.	Das dificuldades na imposição da tributação ambiental	73
3.5.	Exemplos práticos da tributação ambiental no Brasil	75
3.5.1.	O ITR e o IR sobre as atividades rurais	76
3.5.2.	O crédito presumido de IPI e o INOVAR-AUTO	77
3.5.3.	A dedução do IRPJ em projetos de reflorestamento	78
3.5.4.	A CIDE-Combustíveis	79
3.5.5.	O ICMS-Ecológico e a redução da base de cálculo para produtos voltados à preservação ambiental	80
3.5.6.	O IPTU-Verde	81
3.6.	A experiência do Direito Comparado em matéria de tributação com caráter ambiental	82
4.	DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO COMO FERRAMENTA PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	90
4.1.	Aspectos gerais da CIDE	90
4.2.	A intervenção do Estado na ordem econômica e a CIDE	99
4.3.	Visão geral da CIDE com propósito ambiental	103
4.4.	O exemplo da CIDE-Combustíveis	106
4.5.	A CIDE como instrumento de reforma tributária ambiental no Brasil	111
5.	DAS NORMAS INDUTORAS COMO FERRAMENTAS PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	115
5.1.	Da extrafiscalidade	115
5.1.1.	Extrafiscalidade <i>versus</i> fiscalidade	115
5.1.2.	Extrafiscalidade e normas indutoras em matéria tributária	119
5.1.3.	Da relação entre a competência material e a competência tributária	124
5.2.	Dificuldades e limitações ao emprego da majoração de encargos tributários como forma de induzir condutas em matéria ambiental	129
5.2.1.	Possibilidade de caracterização como sanção imprópria	130
5.2.2.	Repasse do ônus tributário na cadeia de produção e circulação de bens	132
5.2.3.	Impossibilidade da aplicação das normas indutoras como mecanismo de internalização de custo – Inviabilidade do “poluidor-pagador”	133
5.2.4.	Vedação da vinculação de receitas de impostos a fundos, despesas e órgãos	134

5.3. Imposição de benefícios dinâmicos para a indução de comportamentos em matéria de meio ambiente	135
5.3.1. Das limitações à concessão de benefícios fiscais dinâmicos	138
5.3.1.1. Necessidade de deliberação no CONFAZ para concessão de benefícios fiscais de ICMS.....	138
5.3.1.2. Vedações aos Municípios e DF no âmbito do ISS.....	139
5.3.1.3. Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	140
5.3.2. Exemplos de aplicação de benefícios fiscais dinâmicos	142
CONCLUSÕES	145
REFERÊNCIAS	151

ABREVIATURAS

ADI	–	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANP	–	Agência Nacional do Petróleo
Art.	–	Artigo
BRICS	–	Brasil, Rússia, Índia e China
CF	–	Constituição Federal
CIDE	–	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	–	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	–	Conselho Nacional de Política Fazendária
COSIP	–	Contribuição para Custeio da Iluminação Pública
CPRB	–	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	–	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	–	Código Tributário Nacional
DF	–	Distrito Federal
DNIT	–	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
EC	–	Emenda Constitucional
EUA	–	Estados Unidos da América
IBGE	–	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	–	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	–	Imposto de Exportação
II	–	Imposto de Importação
IOF	–	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	–	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	–	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IRPF	–	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas
IRPJ	–	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	–	Imposto Sobre Serviços
ITR	–	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LC	–	Lei Complementar
NCM	–	Nomenclatura Comum do Mercosul
OECD	–	The Organisation for Economic Co-operation and Development

PIB	–	Produto Interno Bruto
PIS	–	Programa de Integração Social
RE	–	Recurso Extraordinário
RFB	–	Receita Federal do Brasil
RIR	–	Regulamento do Imposto sobre a Renda
SENAC	–	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	–	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESC	–	Serviço Social do Comércio
SESI	–	Serviço Social da Indústria
STF	–	Supremo Tribunal Federal
SUDENE	–	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TIPI	–	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

INTRODUÇÃO

Não restam dúvidas de que a Constituição Federal de 1988 é bastante minuciosa ao dispor acerca da tutela ambiental. Tanto é assim que o meio ambiente ecologicamente equilibrado foi alçado a direito difuso de terceira dimensão, cabendo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Nesta linha, a Carta Magna atribui competência comum à União, Estados, DF e Municípios, para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas, assim como para preservar as florestas, a fauna e a flora.

Outrossim, é de competência concorrente dos Estados, DF e União legislar sobre matérias atinentes a florestas, a caça, a pesca, a fauna, a conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, a proteção do meio ambiente, o controle da poluição, a responsabilização por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e aos direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico.

Aos Municípios também compete legislar sobre matéria ambiental, desde que para tratar sobre assuntos de interesse local ou para suplementar a legislação federal e a estadual no que couber.

E não é só: a defesa do meio ambiente foi posta pela Carta Constitucional como princípio basilar da ordem econômica nacional, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Nesta sistemática, as pessoas jurídicas de direito público interno devem, com base em sua competência legislativa, impor medidas legais para privilegiar e efetivar os objetivos constitucionais, ao passo que cabe à coletividade respeitar e atuar dentro destes parâmetros, sob pena inclusive de penalizações.

Neste contexto, é verdade que, desde que alinhada com a competência legislativa do respectivo ente tributante, a tributação mostra-se, *a priori*, excelente instrumento para a internalização artificial de custos ambientais, assim como para a indução de comportamentos em matéria de meio ambiente.

Nesta seara, a Constituição atribui à União a competência para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico. Tendo em vista que, como dito acima, a defesa do meio ambiente é um dos princípios basilares da ordem econômica, fica fácil antever a importância desta contribuição para a tutela ambiental.

Noutro giro, considerando que não cabe apenas à União dispor sobre a matéria ambiental, é fato que Estados, DF e Municípios também devem ter em suas mãos a ferramenta necessária para atuar nesse ramo, conciliando assim o exercício da competência tributária com a defesa do meio ambiente.

Isso se torna possível por conta do instituto da extrafiscalidade dos tributos, o qual autoriza a utilização da tributação com objetivos outros que não o meramente arrecadatório, como a indução de comportamentos tidos como benéficos ou a inibição de condutas maléficas ou prejudiciais aos interesses a serem prestigiados pelo respectivo ente tributante.

A rigor, a realidade tributária brasileira é rica em exemplos de tributação com caráter extrafiscal, como é o caso da majoração da alíquota do II com o objetivo de desestimular a importação de veículos produzidos no exterior, ou a redução do IPI para estimular a compra de produtos da linha branca.

Em matéria ambiental, embora infelizmente os exemplos ainda sejam incipientes, pode-se citar as legislações municipais que instituíram o chamado IPTU-Verde para estimular ou recompensar proprietários de imóveis urbanos que adotem medidas ambientalmente saudáveis.

Entretanto, é verdade que, apesar de sua relevância como mecanismo de tutela e salvaguarda do meio ambiente, a tributação encontra limitações impostas pela própria Carta Constitucional, tal como será oportunamente esmiuçado no decorrer deste trabalho.

No mais, comparando-se a realidade nacional e as medidas já adotadas no exterior, percebe-se que muito ainda precisa ser feito. Como será demonstrado, na Europa, por exemplo, fala-se há algumas décadas na utilização do sistema tributário (“Environmental Fiscal Reform”) como forma de desonerar os “bens”, como a produção e o trabalho, e tributar as atividades e empreendimentos poluidores.

Ante a breve introdução, fica claro para o leitor que, pelo presente trabalho, buscar-se-á traçar as linhas mestras para a imposição tributária no Brasil com o objetivo de tutelar o meio ambiente.

1. PANORAMA GERAL: DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

1.1. Da competência tributária

1.1.1. Da discriminação constitucional de competências tributárias

Nos termos do *caput* do art. 1º da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal e constitui-se em Estado Democrático de Direito¹. Dessa maneira, optou o constituinte originário por adotar a forma federativa de Estado, no qual não há a concentração do poder em um ente central, mas sim a sua distribuição pelos diversos entes federados.

Em matéria tributária, a Carta Magna cuidou de forma bastante pormenorizada da repartição de competências entre União, Estados, DF e Municípios para a instituição de tributos. Quanto ao tema, ao analisar a rigidez do sistema constitucional, em sua obra **Sistema constitucional tributário brasileiro**, Geraldo Ataliba propõe a divisão dos sistemas normativos em plásticos e rígidos².

Os sistemas plásticos são aqueles flexíveis que dão ampla margem de atuação ao legislador ordinário, ao contrário dos sistemas rígidos, nos quais a atuação do legislador ordinário é bastante restrita. Por seu turno, conforme Ataliba, os sistemas constitucionais podem ser caracterizados como exaustivos e complexos, por traçarem minuciosamente todos os contornos do sistema, ou simples e enunciativos, uma vez que se limitam a fixar princípios e diretrizes gerais.

Diante disso, Ataliba assevera que o sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido, exaustivo e complexo de todos. Tal rigidez, a qual deve ser compreendida como um princípio implícito, é resultado da preocupação do constituinte originário em garantir a autonomia e harmonia das entidades federadas³.

Igualmente, Roque Antonio Carrazza argumenta que a rígida delimitação das competências tributárias “é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou”⁴.

¹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”.

² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 10-21.

³ *Ibid.*, p. 38.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 589.

Na mesma direção, Misabel Derzi preceitua que “a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos”⁵.

Por sua vez, Luciano Amaro explica que, de fato, a autonomia federativa depende da autonomia financeira em obter suas próprias receitas, o que, no sistema brasileiro, se dá “por um sistema misto de *partilha de competência e de partilha de produto da arrecadação*”⁶. Isto é, além da repartição de competências, o autor leva em conta ainda a repartição de rendas como forma de assegurar a autonomia federativa.

Em caminho oposto ao colocado acima, Luís Eduardo Schoueri afirma que a federação não depende da rígida repartição das competências tributárias. Segundo ele, um sistema federal, tal qual o brasileiro, deve assegurar “às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências”⁷.

Seguindo essa linha de raciocínio e amparando-se no direito comparado, notadamente nos ensinamentos de Klaus Tipke, Schoueri destaca a importância da discriminação das competências tributárias para evitar o que ele chama de “exagero de tributação” (*Überbesteuerung*): “Observa-se, assim, a importância da discriminação de competências tributárias nos sistemas constitucionais alemão e brasileiro: tem ela a função de impedir o excesso de tributação sobre uma mesma manifestação de riqueza”⁸.

Conforme Schoueri, essa preocupação constitucional fica evidente diante das garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte em relação à vedação de tributação com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal), à observância de sua capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal) e, além, obviamente, do próprio princípio da igualdade (art. 150, II, da Constituição Federal).

Desta feita, pode-se afirmar que a Constituição brasileira estabeleceu uma rígida repartição de competências tributárias com o intuito precípua de garantir a própria existência do federalismo e, conseqüentemente, da autonomia política e financeira de cada um de seus entes. Além disso, não se pode desconsiderar o importante papel da discriminação de competências tributárias para evitar o “exagero de tributação”.

⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 103.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 115.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 344.

⁸ *Ibid.*, p. 345.

1.1.2. Da forma de discriminação das competências tributárias

Para firmar a rígida repartição de competências tributárias o constituinte elegeu conceitos gerais e os distribuiu de forma bastante precisa entre União, Estados, DF e Municípios e, paralelamente, apontou mecanismos para que possíveis controvérsias fossem solucionadas.

Assim, em seu art. 146, a Constituição atribuiu às leis complementares a função de dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Quanto ao tema, Hamilton Dias de Souza⁹ preceitua que a discriminação de competências tributárias se dá por meio da alusão a certos “campos econômicos” que constituem os pressupostos dos tributos.

Dessa maneira, resta ao legislador infraconstitucional atuar exclusivamente dentro do campo econômico de sua competência e especificar quais fatos concretos (“fatos de exteriorização”) são aptos a espelhar aquele pressuposto constitucional e, por conseguinte, fazer nascer a obrigação tributária.

Por exemplo, uma vez eleita a renda como pressuposto constitucional do Imposto de Renda, de competência da União, cabe ao legislador federal determinar os fatos que efetivamente são capazes de exteriorizar tal pressuposto e, portanto, tributáveis pelo referido imposto. Por outro lado, qualquer extravasamento do conceito geral “renda” acarretará inconstitucionalidade por incompetência (*e.g.*, na hipótese de a União pretender tributar determinado fato que não se amolda ao conceito constitucional de renda).

Nesse contexto, Hamilton Dias de Souza demonstra especial preocupação em apontar que deve haver um nexo de pertinência lógica entre o fato econômico genericamente considerado – tido como pressuposto do tributo – e os fatos de exteriorização referidos na lei tributária, uma vez que “o legislador tem um compromisso de não se afastar da *ratio* ou pressuposto do tributo”¹⁰.

Além da coerência com o pressuposto, o autor evidencia que o tributo deve respeitar os princípios constitucionais, sobretudo o da igualdade e o da capacidade contributiva. Assim, “não é coerente que empresas com a mesma renda sejam tributadas diferentemente em atenção a fatores que não se relacionam com o pressuposto ou objeto do tributo”¹¹.

⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 2, n. 5, p. 31-41, out./dez. 1993.

¹⁰ *Ibid.*, p. 37.

¹¹ *Ibid.*, p. 35.

Em caminho semelhante, Roque Antonio Carrazza defende que “a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação”¹².

Desse modo, ao delimitar as competências tributárias, o constituinte já previu um campo econômico específico a ser explorado fiscalmente por cada ente competente, de tal maneira que cabe ao legislador ordinário o devido respeito ao arquétipo constitucionalmente imposto.

Para Heleno Torres¹³, além dos próprios contornos materiais da competência tributária, o exercício das competências tributárias também encontra limites nas demais competências concedidas aos outros entes federativos, bem como nos direitos e garantias fundamentais – são as chamadas “normas negativas de competência”.

De acordo com Torres, a repartição de competências “traz consigo a supressão de poderes integrais da União, pela descentralização que opera, como modo de distribuir a atividade administrativa com vistas a obter maior eficiência na gestão do atendimento às necessidades coletivas e locais”¹⁴.

Noutro giro, Luís Eduardo Schoueri defende que, para que possa se aproximar da realidade social, que é bastante complexa, o legislador escolhe algumas de suas características principais e as inclui no texto legal. Essa aproximação pode ser feita por meio de “tipos” ou de “conceitos”. Para melhor compreensão da linha defendida por Schoueri, eis as principais diferenças apontadas por ele sobre os dois institutos¹⁵:

Para Strache, enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, i.e., daquilo que ele deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos, segundo determinado ponto de vista, ou os “típicos”.

Considerando que os “tipos” pressupõem maior fluidez, ao passo que os “conceitos” implicam limites expressos, Schoueri conclui que o constituinte de 1988 adotou “tipos” para a definição das competências tributárias. Isso explica, segundo ele, a razão de o art. 146, I, da Constituição Federal eleger a lei complementar como instrumento solucionador de conflitos de

¹² CARRAZZA, op. cit., p. 606.

¹³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica** – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 453.

¹⁴ Ibid., p. 454.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 280.

competência, vez que “fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar”¹⁶.

Não obstante, *data venia*, a ideia de que o constituinte se utilizou de termos fluidos (“tipos”) contraria a própria rígida repartição de competências imposta pela Constituição. Fosse assim, os limites das competências poderiam sofrer diversas variações conforme a fluidez do termo empregado, o que geraria enorme insegurança jurídica.

Justamente nesse sentido, Misabel Derzi corrobora o entendimento de que “o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transações fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária”¹⁷. Outrossim, milita contra a tese supracitada o próprio comando explícito do art. 110 do CTN¹⁸.

Portanto, diante do que foi exposto, torna-se claro que no contexto do federalismo brasileiro, em que a cada ente federado é assegurada a sua autonomia, a Constituição Federal atribuiu rigorosos campos de competência para que os entes tributantes instituíam legislativamente determinados tributos dentro dos limites exaustivamente por ela previstos.

Este estudo inicial a respeito da repartição constitucional das competências tributárias mostra-se absolutamente necessário no seio deste trabalho, na medida em que mesmo a tutela ambiental por meio da tributação não autoriza em nenhuma hipótese o extravasamento da competência tributária do respectivo ente tributante.

1.1.3. Definição da competência tributária

Visto acima que a Carta Magna impôs rigorosa repartição de competências, optando, para tanto, por eleger conceitos (e não “tipos”) para distribuir os campos econômicos sujeitos à incidência tributária entre os entes tributantes, cabe, ainda que em breves linhas, verificar o que se deve entender por competência tributária.

A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho assevera que a competência tributária é “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas,

¹⁶ Idem.

¹⁷ DERZI, op. cit., loc. cit.

¹⁸ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹⁹.

Em termos parecidos, Roque Antonio Carrazza apregoa que a competência é a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem.

Em outros termos, é a possibilidade (permissão) de inovar a ordem jurídica, por meio da expedição de regras tributárias. Além disso, o autor destaca que a competência se esgota na edição da lei, depois disso não há mais o que se falar em competência, mas sim em capacidade tributária ativa²⁰.

Roque Antonio Carrazza assevera ainda que um dos efeitos da competência é o de fazer nascer, para os virtuais contribuintes, um “estado genérico de sujeição”, consistente na impossibilidade de se subtraírem à sua esfera de influência. Nesse ponto, faz sentido lembrar que a competência é sempre de titularidade das pessoas políticas, uma vez que somente elas possuem Poder Legislativo com representação própria.

Ademais, segundo Carrazza, a Constituição não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Nesse sentido, as normas constitucionais que outorgam competência possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata e, por seu turno, a competência inadmite gradações (ou se tem ou não tem).

Em resumo, a competência tributária constitui a aptidão que cada ente tributante (pessoa jurídica de direito público com Poder Legislativo) detém para legislar acerca da instituição de tributos.

1.2. Das espécies tributárias

1.2.1. Da classificação das espécies tributárias

O tema das espécies tributárias sempre provoca longas e acaloradas discussões, tendo em vista que, dependendo dos critérios classificatórios adotados, muda-se radicalmente a quantidade de espécies obtidas.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 232.

²⁰ CARRAZZA. op. cit., p. 599.

Sem querer aprofundar demasiadamente na matéria, tecem-se aqui breves comentários a respeito das principais variações doutrinárias sobre o assunto, para, então, expor a premissa a ser tomada e concluir quais espécies são aptas à tributação ambiental nos termos aqui propostos.

Sobre a problemática, Geraldo Ataliba²¹ estabelece de forma bastante precisa que o único critério estritamente jurídico apto a fundamentar a divisão das espécies tributárias é a hipótese de incidência, por meio da qual será possível determinar a existência, ou não, de vinculação a uma atuação estatal.

Nessa linha, caso a hipótese de incidência aponte uma vinculação à atuação do Estado, estamos diante de um tributo vinculado, espécie que abrange as taxas de serviço e de polícia, disciplinadas pelo art. 77 e seguintes do CTN, bem como as contribuições, sendo exemplo típico destas a contribuição de melhoria, regulada pelo art. 81 e seguintes do CTN.

Dessa forma, dentro do grupo dos tributos vinculados, para que se possa distinguir as taxas das contribuições, faz-se necessário analisar a hipótese de incidência em consonância com o seu aspecto mensurável, que é a base de cálculo.

Logo, caso a atuação do Estado possua vinculação indireta com o sujeito passivo, estar-se-á diante de uma contribuição; por outro lado, caso a vinculação seja direta, não restará dúvidas se tratar de uma taxa, *in verbis*:

59.6. Nas contribuições, pelo contrário, não basta a atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado. Daí o distinguir-se a taxa da contribuição pelo caráter (direto ou indireto) da referibilidade entre a atuação e o obrigado.

(...)

59.8. Na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal²².

Noutro giro, os impostos se inserem nos tributos não vinculados, visto que suas hipóteses e bases de cálculo não estão vinculadas a qualquer atuação estatal. Esta é, inclusive, a própria redação do art. 16 do CTN, segundo o qual: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A classificação de Ataliba é corroborada pelos arts. 4º e 5º do CTN. O primeiro impõe que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 11. tir. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 147.

²² Idem.

obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação. Já o segundo dispositivo determina que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Portanto, para Ataliba, os tributos dividem-se conforme a sua vinculação ou não à atuação estatal. Se houver vinculação, o tributo será uma taxa ou uma contribuição (sendo a mais típica a de melhoria), as quais se diferenciam na medida em que a primeira recai sobre a própria atuação do Estado, ao passo que a segunda recai obrigatoriamente sobre o elemento intermediário (por isso a vinculação indireta). Caso não haja vinculação, ter-se-á um imposto.

Outra notável classificação das espécies tributárias é aquela trazida por Alfredo A. Becker²³, a qual parte da distinção entre a base econômica da incidência tributária e a fonte econômica do pagamento dos tributos.

Nessa linha de raciocínio, no plano econômico (pré-jurídico) só existem duas naturezas de tributo: de renda ou de capital. Entretanto, a política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital de modo que sofram diferentes incidências econômicas de tributação.

No entender de Alfredo Becker, a única forma de “sair do manicômio jurídico” é encontrando um critério que não seja influenciado pelas flutuações subjetivas de cada intérprete. Esse critério seria, portanto, a base de cálculo ou base impositiva dos tributos.

Segundo o autor, a hipótese de incidência de um tributo se realiza mediante o acontecimento de diversos fatos (elementos), os quais compõem a hipótese de incidência, sendo a base de cálculo o único deles capaz de conferir o gênero jurídico do tributo. Já os demais elementos especificam o gênero, particularizando-o numa determinada espécie. Nessa ordem de pensamentos, Alfredo Becker chama a base de cálculo de “núcleo da hipótese” e os demais elementos de “elementos adjetivos”²⁴.

Posto isso, Becker assevera que a regra jurídica tributária que eleger para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer criará um imposto; por outro lado, se escolher como base de cálculo um serviço ou coisa estatal, criará uma taxa. Destarte, para o autor, outros critérios (destinação, voluntariedade, consistência material etc.) não exercem nenhuma influência sobre a natureza jurídica do tributo. Em sua conclusão, qualquer tributo pertencerá sempre a uma destas duas categorias: impostos ou taxas (a depender sempre da análise da base de cálculo).

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 382-415.

²⁴ Idem.

Já Paulo de Barros Carvalho²⁵ e Roque Antonio Carrazza defendem que as espécies tributárias se limitam aos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Logo, os empréstimos compulsórios e as demais contribuições deverão se alinhar a uma das três figuras tributárias, sobretudo aos impostos ou às taxas.

Roque Antonio Carrazza²⁶, por exemplo, assevera que “os empréstimos compulsórios (tributos cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as ‘contribuições’ (tributos com destinação especificada nos arts. 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades *imposto*, *taxa* ou, no caso daqueles, até, *contribuições de melhoria*”.

Por outro lado, Paulo Ayres Barreto²⁷ fundamenta-se na teoria das classes para defender que as classes “destinado/não destinado”, “restituível/não restituível” e “vinculado/não vinculado” formam entre si uma relação de subordinação, de tal modo que um tributo pode ser destinado, restituível e não vinculado e assim por diante.

A conclusão a que se chega é: a) se o tributo for não vinculado, não destinado e não restituível, estaremos diante de um imposto; b) se o tributo for vinculado, destinado e restituível, teremos um empréstimo compulsório (cuja materialidade pode ser de taxa); c) se o tributo for vinculado, destinado e não restituível, estaremos diante de taxa ou de contribuição de melhoria, a depender do critério material eleito; d) se o tributo for não vinculado, destinado e restituível, estaremos diante de empréstimo compulsório; e e) se o tributo for não vinculado, destinado e não restituível, teremos, necessariamente, uma contribuição que não a de melhoria.

Por outro lado, diante das classes adotadas, não haveria a possibilidade lógica de haver um tributo vinculado, não destinado e restituível (o tributo vinculado tem o produto de sua arrecadação destinado a uma finalidade constitucionalmente determinada) ou um tributo vinculado, não destinado e não restituível. Outrossim, não há previsão, em nosso sistema tributário, de tributo não vinculado, não destinado e restituível.

Desta feita, percebe-se que referida classificação elege três critérios (vinculação/não vinculação, destinação/sem destinação específica e restituível/não restituível) e os divide em

²⁵ “O interesse científico dessa classificação está no seu ponto de partida: o exame das unidades normativas, visualizadas na conjugação do suposto (hipótese de incidência), e da base de cálculo (que está na consequência da norma), mantendo plena harmonia com a diretriz constitucional que consagra a tipologia tributária no direito brasileiro. Convém aduzir, entretanto, que a acolhemos com a seguinte latitude: os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – impostos. As outras *contribuições*, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas” (Cf. CARVALHO, 2017, p. 64).

²⁶ CARRAZZA. op. cit., p. 620.

²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições** – regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 46-74.

três classes relacionadas em subordinação para explicar a existência de cinco espécies tributárias distintas.

Por sua vez, Luciano Amaro²⁸ assevera que a determinação do art. 4º do CTN, embora útil, é insuficiente para a classificação das espécies. Para ele, a vedação do art. 4º só se mostraria útil se fosse possível enquadrar todos os tributos (incluindo empréstimos compulsórios e contribuições) na tipologia do art. 5º, o que na realidade não é possível.

Por isso, para o autor, a destinação mostra-se sim relevante. Além disso, em seu entender, o art. 217 do CTN seria o próprio reconhecimento legal de que nem todas as espécies tributárias estão previstas ali no art. 5º do CTN.

Assim, para Luciano Amaro, os tributos dividem-se em quatro espécies distintas: impostos, como tributos não vinculados; taxas (tributos vinculados a uma atuação estatal, que financiam determinadas tarefas e que são direta ou indiretamente referíveis ao indivíduo), as quais compreendem as de serviço, as de poder de polícia, as contribuições de melhoria e o pedágio. Há também os tributos com destinação específica a determinada atividade exercida por ente estatal, paraestatal ou não estatal (seriam, portanto, as contribuições); e, por fim, os empréstimos compulsórios, tendo a restituibilidade como característica principal.

Por seu turno, Luís Eduardo Schoueri defende que a classificação das espécies tributárias deve levar em conta não só o que ele chama de critérios intrínsecos (vinculado e não vinculado), mas também os chamados critérios extrínsecos (destinação legal e restituibilidade)²⁹.

Além dos mencionados critérios, Schoueri emprega a justificação dos tributos como um elemento importante para compreender as espécies tributárias. Para ele, a busca da justificação de cada espécie tributária encontra guarida no próprio princípio da igualdade, uma vez que, tal como impõe o princípio, deve haver justificativa para que exista diferenciação entre contribuintes. E arremata: “Daí, pois, as diversas justificações serem um critério relevante para a busca das espécies tributárias. Em síntese: tributos da mesma espécie encontram a mesma justificação”³⁰.

Com fulcro nos critérios intrínsecos e extrínsecos e no elemento da justificação, tem-se que, conforme Luís Eduardo Schoueri: as taxas (de serviço público e de polícia) constituem tributos vinculados que se justificam pela equivalência (sinalagma ou retributividade), bem

²⁸ AMARO, Luciano da Silva. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, ano 15, n. 55, p. 239-296, abr./jun. 1991.

²⁹ SCHOUERI, op. cit., 2017, p. 183.

³⁰ Ibid., p. 166.

como as contribuições de melhoria, que também são tributos vinculados, justificados pela equivalência, mas que se vinculam sempre à realização de uma obra pública que acarreta valorização imobiliária aos imóveis adjacentes.

Já os impostos são tributos não vinculados a uma atuação estatal que se justificam não só pela necessidade arrecadatória, mas sobretudo pelo princípio da capacidade contributiva. Por sua vez, os empréstimos compulsórios podem possuir hipótese de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, contudo, justificam-se pela especial necessidade de a União prover os recursos necessários no caso de guerra externa ou de sua iminência ou para investimentos urgentes e de relevante interesse nacional.

E, por fim, ainda de acordo com Luís Eduardo Schoueri, as contribuições sociais seriam impostos com destinação específica cuja justificação é atender aos reclamos da Ordem Social – destaca-se que, para o autor, as contribuições sociais não são “contribuições” propriamente ditas. Já as contribuições especiais são tributos que se justificam para prover recursos à intervenção na Ordem Econômica, cobradas por um grupo que se identifica com a atuação da União (referibilidade).

No âmbito judicial, o STF³¹ firmou posicionamento pela existência de cinco espécies tributárias distintas, tal como expressamente colocado no seguinte trecho do voto do Min. Moreira Alves, de 29.06.1992, no RE n. 146.733-9/SP, *in verbis*:

EMENTA. (...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Isso posto, com a devida vênia aos posicionamentos dissonantes, que defendem a utilização de outros critérios classificatórios, como a destinação e a restituição, apontamos filiação à separação das espécies tributárias em impostos, taxas e contribuições de melhoria, a partir do confronto entre hipótese de incidência e base de cálculo, excluindo-se, portanto, os critérios da destinação e da restituição.

Desse modo, os impostos devem ser reconhecidos como os tributos cuja hipótese de incidência e base de cálculo não guardam nenhuma vinculação a uma atuação estatal, tal como

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP. Relator: ALVES, Moreira. Publicado no DJ de 06.11.1992 p. 20110. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2EENUME%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h4d96wq>>.

previsto pelo próprio art. 16 do CTN. As taxas são tributos vinculados e cobrados pelos serviços públicos prestados ou colocados à disposição, quando de fruição compulsória, ou pelo exercício de poder de polícia. Ao lado das taxas, as contribuições de melhoria são tributos vinculados e indiretamente referidos, isto é, dependem de um elemento intermediário entre a atuação pública e os sujeitos abrangidos.

Como se verá a seguir, inexistente contribuição pura no Brasil, de modo que, a partir da análise da hipótese de incidência e base de cálculo das contribuições hoje existentes, verifica-se que possuem, a rigor, a natureza de impostos, com as ressalvas necessárias, tais como a vinculação entre a destinação do produto arrecadado e a finalidade para as quais foram constitucionalmente previstas.

Portanto, a premissa aqui adotada é a de que as espécies tributárias se dividem em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

1.2.2. Breve análise das contribuições de intervenção no domínio econômico

Haja vista a importância do tema das contribuições nas conclusões deste trabalho, torna-se mandatório fazer algumas considerações mais aprofundadas sobre elas já neste capítulo.

Nas lições de Geraldo Ataliba, as chamadas contribuições típicas são tributos em que a atuação estatal se vincula indiretamente aos sujeitos chamados a contribuir. Isto é, diferentemente das taxas, em que tanto a hipótese quanto o seu aspecto mensurável (base impositiva) estão diretamente ligados à atuação do Estado, as contribuições dependem de um elemento intermediário.

Para compreender melhor o dito elemento, não há no Brasil exemplo mais claro que as contribuições de melhoria. Embora infelizmente não tenhamos exemplo prático, essas contribuições são cobradas não por conta da simples atuação do ente estatal, mas sim da valorização imobiliária (elemento intermediário) decorrente da obra pública.

Em outros termos, a hipótese de incidência de tal exação recai sobre a valorização imobiliária provocada pela obra pública em relação aos proprietários de imóveis adjacentes. Por sua vez, invariavelmente a sua base impositiva deverá ser a medida desse elemento intermediário (valorização) ou a medida tanto da atuação estatal quanto do elemento (como sugere Aires Barreto)³².

³² “A base impositiva na taxa é uma dimensão da própria atuação estatal, enquanto na contribuição base é uma medida de circunstância intermediária (no caso da contribuição de melhoria, medida da repercussão – a valorização

Conforme as lições de Ataliba, esse elemento intermediário pode ser “provocado” ou “provocante”, *in verbis*:

72.7 O elemento intermediário é que estabelece a conexão entre a atuação e o obrigado. Este elemento – que, ao fornecer a base imponible, dá entidade à contribuição como categoria jurídica – pode ser, na verdade, causador, deflagrador, provocador da atividade estatal posta no núcleo da h.i. ou, pelo contrário, pode ser seu efeito ou consequência.

Daí a classificação que fazemos das contribuições em duas categorias: conforme a atuação estatal posta no cerne da h.i. seja provocante ou provocada, teremos uma ou outra variedade de contribuição.

Como exemplo de elemento provocado temos a já citada contribuição de melhoria, na medida em que a valorização imobiliária foi provocada pela atuação estatal. Por outro lado, ainda inexistente no Brasil típica contribuição que decorra de ato provocante do Poder Público³³. Ressalta-se, contudo, que tal situação não decorre unicamente do descuido do legislador infraconstitucional. Explique-se.

Ao dispor das contribuições em seu art. 149, *caput*, da Lei Maior, o constituinte prendeu-se à finalidade para as quais elas devem ser instituídas e cobradas. Assim, dispõe que compete à União instituir contribuições com a finalidade de custear a seguridade social (sociais), de intervir no domínio econômico (interventivas) e de atender aos interesses de categorias profissionais ou econômicas (corporativas).

Por sua vez, de acordo com o § 1º, cabe aos Estados, DF e Municípios instituir contribuição, cobrada de seus servidores, com a finalidade de custear, em benefício destes, o regime previdenciário. Por fim, de acordo com o art. 149-A da Constituição Federal, incluído de forma questionável pela EC n. 39/2002, cabe aos Municípios instituir contribuição com a finalidade de custear os serviços de iluminação pública.

Ou seja, percebe-se que, por esse dispositivo, o constituinte optou por conferir um tratamento a essas ditas contribuições sob o ponto de vista da finalidade³⁴, melhor dizendo, a Constituição elencou especificamente as finalidades a que as contribuições devem atender.

– da atuação), ou uma combinação de ambas as medidas como postula Aires Barreto” (Cf. ATALIBA, op. cit., 2010, p. 151).

³³ Ataliba busca na doutrina italiana o exemplo de contribuição decorrente de ato provocante: “Exemplo desta hipótese Giannini aponta no *contributo integrativo di utenza stradale*, cuja h.i. é o particular desempenhar atividade comercial ou industrial que causa, com o trânsito de certos veículos, especial desgaste nas estradas. A base imponible é o desgaste (situação intermediária, provocante da atuação estatal)” (Cf. ATALIBA, op. cit., 2010, p. 186).

³⁴ Essa realidade foi parcialmente alterada pela EC n. 33/2001.

Ocorre que, ao analisar o art. 195 da Carta Magna, que trata das contribuições de custeio da seguridade social, nota-se que o constituinte elegeu alguns fatos completamente desvinculados de qualquer atuação estatal sobre os quais devem recair ditas contribuições.

Destarte, por vontade constitucional, com exceção das contribuições previstas nos incisos II e IV do art. 195 da Constituição Federal, as contribuições sociais possuirão, a rigor, hipótese de incidência e base impositiva típicas de impostos, de forma que recairão, *e.g.*, sobre: o lucro, a receita ou o faturamento, a folha de pagamentos (inciso I); receitas de concursos de prognósticos (inciso III); resultados da comercialização da produção, devida pelo produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal (§ 8º).

Com relação aos supracitados incisos II e IV, o constituinte não determinou o fato sobre o qual recairá a contribuição, mas sim os seus sujeitos passivos: o trabalhador e os demais segurados da previdência social, não incidindo sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência (inciso II) e o importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (inciso IV).

Ao assim dispor nestes dois incisos, o legislador infraconstitucional até poderia criar uma verdadeira contribuição na qual os sujeitos passivos (trabalhadores e segurados da previdência social e importadores) fossem colocados em uma relação de vinculação indireta com determinada atuação estatal provocada ou provocante. Não foi esse, contudo, o caso.

Em relação às importações, instituiu-se, por meio da Lei n. 10.865/2004, o PIS/COFINS-Importação, o qual incide sobre a importação de bens e serviços do exterior e possui como base impositiva o próprio valor destes. E, no que toca aos trabalhadores e segurados, a Lei n. 8.212/91 prevê a incidência da contribuição sobre o salário de contribuição mensal.

Em resumo, mesmo nesses casos, o legislador optou por adotar hipótese de incidência e base de cálculo típicas de impostos, não se esquecendo da finalidade precípua destas duas contribuições em custear a seguridade social.

Por sua vez, no que toca às demais contribuições previstas no art. 195 da Lei Maior, como não poderia deixar de ser, haja vista a expressa vontade constitucional, a legislação infraconstitucional instituiu tributos com natureza típica de imposto (cuja hipótese de incidência é desvinculada de qualquer atuação estatal). Cita-se, por exemplo, o PIS/COFINS, a CSLL, a CPRB, a contribuição patronal incidente sobre a folha de salários, contribuições de terceiros devidas ao SESI, SESC, SENAI, SENAC (*vide* art. 240 da Constituição Federal) etc.

Desta feita, deve prevalecer o entendimento de que a todas essas contribuições “aplique-se o regime do imposto que couber – inclusive proclamando-se a inconstitucionalidade dos

decretados pela União, quando tenham adotado base de cálculo de impostos estaduais (art. 155 da Carta Magna) ou municipais (art. 156 da Carta Magna) – com as modificações próprias do regime das ‘contribuições’ (art. 149 da Carta Magna) aqui exposto”³⁵.

Já em relação às outras contribuições (interventivas e corporativas) previstas pelo art. 149³⁶, o constituinte originário não elegeu expressamente fatos econômicos sobre os quais devem recair³⁷. Verifica-se que, então, o legislador infraconstitucional possuiria amplo campo de atuação, desde que evidentemente não invada o âmbito de competência dos outros entes e que respeite os princípios norteadores da tributação.

No entanto, em 2001 tal cenário constitucional foi alterado com a promulgação da EC n. 33, a qual, dentre outras mudanças, adicionou o § 2º ao art. 149 da Constituição Federal, determinando em seu inciso III que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou, alíquotas específicas, tendo por base a unidade de medida adotada.

Perceba-se, então, que mesmo as contribuições interventivas, sobre as quais recaia maior liberdade ao legislador infraconstitucional, passaram a ter a sua instituição vinculada não só à finalidade, mas também a determinados fatos econômicos típicos de impostos. Em relação a essa mudança constitucional introduzida pela EC n. 33/2001, vale trazer à baila o seguinte trecho do voto proferido pela ex-Ministra Ellen Gracie nos autos do RE n. 559.937/RS³⁸:

Há quem diga que o elenco de bases econômicas, constante do art. 149, § 2º, III, *a*, não seria taxativo e que só o rol encontrado nos incisos do art. 195, relativo especificamente às contribuições de seguridade social, é que teria tal característica, ressalvado o exercício da competência residual outorgada pelo art. 195, § 4º. É nesse sentido, *e.g.*, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, em seu **Curso de direito tributário**, 21ª edição, Saraiva, 2009, p. 45.

Não há dúvida de que as contribuições caracterizam-se, principalmente, por impor a um determinado grupo de contribuintes – ou, potencialmente, a toda a sociedade, no

³⁵ ATALIBA, op. cit., 2010, p. 199.

³⁶ A chamada COSIP possui nítido caráter de taxa, na medida em que se trata de tributo vinculado à atuação estatal (iluminação pública) que não está relacionada a qualquer elemento intermediário. Assim, em vista da sua natureza de taxa, o STF vinha reconhecendo a inconstitucionalidade das leis municipais que as instituíam, pois o serviço de iluminação pública não é específico e divisível. Para contornar tal situação, a EC n. 39/2002 instituiu a COSIP. Vale lembrar que a natureza jurídica do tributo independe da denominação dada, nos termos do art. 4º do CTN.

³⁷ Com exceção ao art. 149, § 2º, II, que determina que as contribuições sociais e as interventivas incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, e ao art. 177, § 4º, que dispõe sobre a instituição de CIDE sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 559.937/RS. Relatora: GRACIE, Ellen. Relator p/ Acórdão: TOFFOLI, Dias. Publicado no DJ de 17.10.2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28559937%20ENUME%2E+OU+559937%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hzhp5ru>>.

que diz respeito às contribuições de seguridade social – o custeio de atividades públicas voltadas à realização de fins constitucionalmente estabelecidos e que não havia, no texto originário da Constituição, uma predefinição das bases a serem tributadas, salvo para fins de custeio da seguridade social, no art. 195. Ou seja, o critério da finalidade é marca essencial das respectivas normas de competência. Não é por outra razão, aliás, que Marco Aurélio Greco, na sua obra **Contribuições: uma figura *sui generis***, Dialética, 2000, p. 135, refere-se à finalidade como critério de validação constitucional das contribuições.

Mas a finalidade não foi o único critério utilizado pelo Constituinte para definir a competência tributária relativa à instituição de contribuições. Relativamente às contribuições de seguridade social, também se valeu, já no texto original da Constituição, da enunciação de bases econômicas ou materialidades (art. 195, I a III), nos moldes, aliás, do que fez ao outorgar competência para instituição de impostos (arts. 153, 155 e 156).

A Constituição de 1988, pois, combinou os critérios da finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária relativa à instituição de contribuições de seguridade social. Mas, em seu texto original, é verdade, aparecia a indicação da base econômica tributável como critério excepcional em matéria de contribuições, porquanto todas as demais subespécies (sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais) sujeitavam-se apenas ao critério da finalidade, dando larga margem de discricionariedade ao legislador.

Com o advento da EC 33/01, contudo, a enunciação das bases econômicas a serem tributadas passou a figurar como critério quase que onipresente nas normas de competência relativas a contribuições. Isso porque o § 2º, III, do art. 149 fez com que a possibilidade de instituição de quaisquer contribuições sociais ou interventivas ficasse circunscrita a determinadas bases ou materialidades, fazendo com que o legislador tenha um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos.

Não obstante as alterações trazidas por referida Emenda Constitucional, consideramos que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo é no sentido de que a imposição do § 2º, III, não constitui um rol taxativo, mas sim meramente exemplificativo, de modo que o legislador infraconstitucional não fique indevidamente preso aos fatos econômicos típicos de impostos aos quais o mencionado dispositivo se refere³⁹. Aliás, a intervenção no domínio econômico é muito ampla e complexa, de tal maneira que não faria nenhum sentido o constituinte derivado impor amarras ao legislador infraconstitucional.

Para que seja plenamente válida é evidente que a contribuição interventiva deverá, além da finalidade interventiva, possuir os pressupostos básicos de qualquer contribuição, isto é, “é imprescindível circunscrever-se, na lei, explícita ou implicitamente, um círculo especial de contribuintes e reconhecer-se uma atividade estatal a eles referida indiretamente”⁴⁰.

³⁹ “A competência atribuída à União para criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, tendo por hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação, o valor aduaneiro e as unidades específicas de medida, não esgota as possibilidades legiferantes: outros supostos poderão ser eleitos; o elenco não é taxativo” (Cf. CARVALHO, 2011, p. 77).

⁴⁰ ATALIBA, 2010, op. cit., p. 194.

Dito isso, é de se realçar que não se está desmerecendo a finalidade e respectiva destinação dada às contribuições, na medida em que “a vinculação da receita obtida, por incontornável determinação constitucional, é da *essência* das *contribuições* do art. 149 da CF”⁴¹.

É por isso que tanto Geraldo Ataliba quanto Roque Antonio Carrazza⁴² asseveram que não se aplica às contribuições (com natureza de imposto) as vedações contidas no art. 167, IV, da Constituição Federal.

Tem-se, assim, que a finalidade e a correspondente destinação não colocam as contribuições como figuras tributárias alheias. Isto é, se forem instituídas com hipótese de incidência e base imponible de imposto, seja por vontade constitucional (*vide* arts. 149, § 2º, III, e 195, I, III e V) ou por imposição do próprio legislador infraconstitucional, deverão seguir os ditames típicos dos impostos, evidentemente com as derrogações necessárias, sobretudo no que diz respeito à destinação, sob pena de inconstitucionalidade.

1.2.3. Das espécies tributárias aptas à tributação ambiental

Fixadas todas as premissas acima, cabe agora delimitar quais espécies tributárias são aptas a impor a tributação ambiental nos moldes propostos neste trabalho, que são: a indução de comportamentos em matéria ambiental ou a intervenção na ordem econômica para tutelar o meio ambiente.

Apresse-se a apontar que não haveria como instituir contribuição de melhoria com os fins aqui defendidos. De fato, poder-se-ia sustentar que a valorização imobiliária decorrente da construção de parques, praças etc. poderia ser tributada por contribuições de melhoria, o que evidenciaria a possibilidade de emprego desse tributo na tributação com caráter ambiental.

Não é este o caso, contudo. No exemplo dado, a contribuição seria cobrada normalmente em decorrência da valorização imobiliária, que poderia advir de qualquer outra obra pública (a construção de uma linha de metrô, por exemplo). Nesse caso, a contribuição está sendo cobrada como efeito da valorização imobiliária decorrente da obra pública e não como forma de estimular comportamentos ambientais, tampouco intervir na ordem econômica.

⁴¹ CARRAZZA, op. cit., p. 686.

⁴² “Verifica-se, pois, que, no que concerne à ‘destinação do produto da arrecadação’ das *contribuições* que tiveram a natureza jurídica de *imposto*, o precitado art. 167, IV, da Carta Magna deve receber interpretação a *contrario sensu*. Melhor esclarecendo, a lei que as instituir, indicando-lhes hipóteses de incidência e bases de cálculo próprias de imposto, haverá de necessariamente direcionar os recursos delas provenientes para uma das finalidades apontadas no art. 149 do mesmo Diploma Magno” (Cf. CARRAZZA, op. cit., p. 688).

Por sua vez, as taxas, de serviços ou de polícia, também não seriam aplicáveis em matéria de indução de comportamentos ou de intervenção. É verdade que as taxas podem se relacionar com a matéria ambiental, como, por exemplo, na hipótese em que o ente responsável emita uma certidão ou licença ambiental e recolha taxa de polícia em razão disso. No entanto, evidentemente não estaríamos falando em tributação com caráter extrafiscal ou em intervenção econômica.

Também não se admitiria a imposição de empréstimo compulsório com o objetivo de estimular comportamentos tendentes a preservar o meio ambiente, tendo em vista que a sua instituição está obrigatoriamente vinculada aos dispêndios extraordinários decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como de gastos com investimentos em caráter urgente ou de relevante interesse nacional.

Ainda que se sustente que o empréstimo compulsório possa ser criado em razão de investimentos urgentes e relevantes em matéria de meio ambiente ou para cobrir despesas extraordinárias de calamidade pública ambiental (como, por exemplo, o desastre ocorrido em Mariana, Minas Gerais), fato é que também não estaríamos falando em indução de comportamentos ou em intervenção na ordem econômica.

Em relação à contribuição social, a sua finalidade precípua, sobre a qual deverão estar vinculados os montantes arrecadados, é justamente a ordem social, não havendo como, portanto, instituir tal contribuição com fins indutores, ainda mais em matéria ambiental. O mesmo se diga a respeito das contribuições corporativas, de competência da União, das contribuições dos servidores, de competência dos Estados, DF e Municípios, e da COSIP, de competência dos Municípios.

Noutro giro, as chamadas contribuições interventivas, também previstas no art. 149 da Constituição Federal, na medida em que possuem a finalidade de intervir na ordem econômica, mostram, *a priori*, interessante papel na tutela do meio ambiente, sobretudo, se consideramos que a proteção ambiental constitui princípio basilar da ordem econômica, tal como previsto no art. 170, V, da Constituição Federal.

Nessa toada, visto que o legislador infraconstitucional possui certa liberdade em instituir ditas contribuições (com as observações traçadas acima), temos que a CIDE pode assumir natureza de contribuição pura⁴³ ou de imposto, neste caso, desde que obviamente

⁴³ Com base nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, a contribuição pura seria aquela que sua hipótese de incidência corresponde a uma atuação estatal “provocada” ou “provocante”, como é o caso das contribuições de melhoria, em que a ação do Estado (realização de obra pública) “provoca” a valorização imobiliária dos imóveis da região, sendo devido, portanto, o recolhimento de citada contribuição. Por outro lado, não temos no Brasil exemplo de típica contribuição “provocante”. No entender deste trabalho, o legislador infraconstitucional tem certa liberdade

atendidas as ressalvas e derrogações necessárias, sobretudo no que se refere à destinação dos produtos arrecadados e aos demais requisitos mínimos dos arquétipos das contribuições.

Quanto aos impostos, diga-se que, em princípio, também podem ser empregados como forma de tutela ambiental, notadamente com base em seu aspecto extrafiscal, o que será exposto mais adiante neste trabalho. Aliás, o emprego da extrafiscalidade dos impostos faz total sentido, na medida em que se restringirmos apenas à União a competência para proteger o meio ambiente por meio da CIDE, estaríamos limitando a competência dos outros entes tributantes em proteger o meio ambiente, o que afrontaria a própria Constituição em seus arts. 23, VI e VII, 24, VI, VII e VIII, 30, I e II, e 225.

No mais, é evidente que tanto a criação da CIDE pela União quanto a instituição de impostos extrafiscais pela União, Estados, DF e Municípios deverão respeitar os próprios contornos das competências tributárias; os princípios que regem a tributação, a ordem econômica e a defesa do meio ambiente; e as próprias competências em matéria legislativa (competência material), o que será também demonstrado no bojo deste trabalho.

Por ora, fiquemos apenas com a ideia de que a CIDE e os impostos se mostram ferramentas válidas para proteger o meio ambiente.

É verdade que a linha inicialmente aqui defendida encontra resistência perante a posição de outros autores. É o caso de Roberto Ferraz⁴⁴, para quem os impostos não poderiam ser utilizados como instrumentos de controle ambiental, tendo em vista que essa espécie tributária só pode variar de um contribuinte para outro por conta da aplicação da isonomia e da capacidade contributiva.

Já em relação à CIDE, Roberto Ferraz concorda que o tributo funcionaria como excelente mecanismo para garantir “a tributação ambientalmente orientada, especialmente aquela com a finalidade reorientadora de comportamentos através da ‘internalização’ de custos ambientais”.

Nesse sentido, há que se concordar com a assertiva de que os impostos devem observância à isonomia e à capacidade contributiva, no entanto, como será melhor explorado, a extrafiscalidade (instrumento de emprego cada vez mais comum) permite que o imposto seja utilizado com outros fins que não somente os meramente arrecadatórios.

para a instituição de CIDE, o que lhe permitiria a criação de verdadeira contribuição “provocante” ou “provocada”, cuja base de cálculo esteja de certa forma vinculada aos dispêndios incorridos pela União ou, se for o caso, como na prática ocorre, estabelecer CIDE com natureza de imposto (isto é, tributo cuja hipótese de incidência é desvinculada de qualquer atuação estatal), com as derrogações necessárias, como a vinculação do produto arrecadado à finalidade para a qual foi instituída.

⁴⁴ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 346.

Ademais, como já dito acima, ao impossibilitar a atuação dos demais entes tributários por meio da instituição de impostos com fins extrafiscais, estar-se-ia indevidamente limitando o seu campo de atuação em matéria de proteção ao meio ambiente, o que contrariaria o comando dos arts. 23, VI e VII, 24, VI, VII e VIII, 30, I e II, e 225.

Embora escassos, deve-se destacar que temos exemplos de utilização de impostos em matéria de proteção ambiental, é o caso da exclusão de determinadas áreas de preservação ambiental do cálculo do ITR ou até mesmo as mais recentes legislações municipais que concedem incentivos no âmbito do IPTU-Verde aos proprietários de imóveis urbanos que adotem medidas ambientalmente saudáveis.

Ante o exposto, conclui-se que somente os impostos, em seu viés extrafiscal, no âmbito da competência rigidamente dividida entre União, Estados, DF e Municípios, e as contribuições de intervenção no domínio econômico, no âmbito exclusivo da União, seriam mecanismos aptos a promover a tutela ambiental pela indução de comportamentos e pela intervenção econômica.

2. SISTEMA JURÍDICO, PRINCÍPIOS E A TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA AMBIENTAL

2.1. Noções propedêuticas de sistema jurídico

O vocábulo sistema deve ser entendido como o “conjunto formado por elementos que se relacionam segundo certos padrões de racionalidade (...) falar em ‘sistema’ é falar na totalidade de elementos, reunidos por uma característica comum e organizados de acordo com certos padrões”⁴⁵.

Roque Antonio Carrazza⁴⁶ pontua que “sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam”.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁷ apregoa que “sistema aparece como o objeto formado de poções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum”.

Na sequência, com base nesta definição, Paulo de Barros de Carvalho não tem dúvidas de que “o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema”.

Indo mais além, Paulo de Barros Carvalho demonstra que os sistemas podem ser divididos em reais, constituídos por objetos extralinguísticos do mundo físico ou social, e em proposicionais, formados por proposições, isto é, linguagem. Os segundos seriam divididos ainda em nomológicos (em que as partes componentes são entidades ideais, tais como a Lógica ou a Matemática) ou nomoempíricos (formados por proposições de referência empírica).

Diante de tais constatações, Paulo de Barros Carvalho conclui que o direito efetivamente corresponde a um sistema, mais especificamente um sistema proposicional nomoempírico de caráter prescricional⁴⁸.

Por seu turno, Geraldo Ataliba⁴⁹ esclarece que os sistemas são formados pela conjugação harmônica de todos os seus elementos. Pois, assim, os sistemas normativos nada mais são que a reunião hierárquica e sistematizada de normas jurídicas, *in verbis*:

⁴⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Norma de competência tributária: e a visão dialógica sobre os atributos de unidade, coerência e consistência do sistema jurídico. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 105, p. 63, 2009.

⁴⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 43.

⁴⁷ CARVALHO, op. cit., p. 150.

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ ATALIBA, op. cit., 1968, p. 20.

3 – Os sistemas não são formados pela soma de todos os seus elementos, mas sim pela conjugação harmônica deles. Os sistemas normativos são formados pela composição hierarquizada e sistemática das normas que o compõem.

(...)

5 – Dentro de um sistema normativo é possível reconhecer outros sistemas parciais, a partir de perspectivas materiais diversas. Estes sistemas compõem o sistema global – repita-se – não pela sua soma, mas por sua conjugação recíproca, de maneira harmônica e orgânica.

6 – O conjunto de normas constitucionais forma o sistema constitucional. O conjunto de normas da Constituição que versa matéria tributária forma o sistema (parcial) constitucional tributário.

Por outro lado, é verdade que parte da doutrina nega a possibilidade de o direito positivo se apresentar como sistema. Por exemplo, Gregório Robles⁵⁰ defende que “sistema” diz respeito ao texto construído a partir da interpretação descritiva do direito positivo, enquanto o “ordenamento” refere-se ao texto bruto do direito, antes do esforço de construção racional de sentidos. Tácio Lacerda Gama⁵¹ refuta veementemente tal alegação, *ipsis litteris*:

Contra esse entendimento, sustentamos existir racionalidade e sistematicidade tanto no chamado sistema, que é domínio da Ciência do Direito, quanto no direito positivo, que é o campo do ordenamento jurídico. Nessas duas hipóteses, o produto da interpretação varia, pois na Ciência se produzem proposições descritivas e no direito positivo se produzem normas. Em ambos, porém, há esquemas racionais que determinam como se dá a relação entre as proposições. Justificamos, assim, o porquê de não acatarmos a distinção entre ordenamento e sistema, exposta acima de forma clara e didática.

Ademais, vale trazer à baila as preciosas lições de Norberto Bobbio a respeito da norma jurídica e do ordenamento jurídico. Em sua obra **Teoria do ordenamento**, Bobbio adota uma nova postura em relação ao seu trabalho anterior **Teoria da norma jurídica**.

A partir de então, Bobbio defende que o direito deve ser explicado a partir do próprio ordenamento e não mais da norma jurídica, até mesmo porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si, que é justamente o ordenamento.

Sob a perspectiva do ordenamento jurídico, compreendido como uma conjunção de normas jurídicas, poderemos vislumbrar, conforme Bobbio, que o sistema jurídico tem como características intrínsecas a unicidade, a coerência e a completude⁵².

Destarte, conforme Bobbio, o sistema jurídico é único e formado por normas jurídicas sem proposições conflitantes ou omissões. Nessa seara, Tácio Lacerda Gama elaborou

⁵⁰ MORCHON, Gregório Robles. **Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)**. Madrid: Civitas, 1998. p. 113.

⁵¹ GAMA, op. cit., 2009, p. 65.

⁵² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p. 34-35.

interessante estudo no qual analisa os três atributos do sistema jurídico do ponto de vista dos sujeitos que realizam a interpretação dos textos jurídicos: os participantes ou os observadores⁵³.

Conforme ele, “os participantes seriam órgãos do sistema de direito positivo que interpretam e aplicam normas, produzindo, assim, mais normas (...) Já os observadores, diversamente, expõem aquilo que entendem da leitura dos textos legais”⁵⁴.

Em aprofundamento, Tácio Lacerda Gama assevera que a função do participante do sistema jurídico, “como órgão credenciado a produzir o direito, é agir em nome da unidade, coerência e completude. Se, por algum acaso, se percebem normas incompatíveis, essas não devem ser aplicadas ao caso concreto, devendo ser afastadas em nome da coerência do sistema”⁵⁵.

Por outro lado, aquele que apenas observa o sistema jurídico pode “indicar disposições contraditórias que configurem, sob o ponto de vista descritivo, casos de inconstitucionalidade, ilegalidade, nulidades, erros de fato ou de direito”. Segundo Gama, são justamente essas “afirmações constantes em palestras, artigos e manuais sobre os vícios de validade de uma espécie tributária qualquer”⁵⁶.

Desta feita, embora ambos se debrucem sobre os textos jurídicos, “enquanto os observadores produzem textos de dogmática jurídica, segundo os padrões vigentes para a legitimidade do discurso da Ciência do Direito, os participantes produzem normas jurídicas”⁵⁷.

Em termos mais modestos, o participante efetivamente integra o sistema jurídico, inserindo nele novas normas jurídicas (o Poder Judiciário, por exemplo), ao passo que o observador apenas observa e descreve.

Para o participante, o sistema jurídico é uno, coerente e completo, de tal modo que, por exemplo, um juiz não pode deixar de decidir sob a alegação de que inexistente norma aplicável ao caso concreto. Por outro lado, o observador pode afirmar que o sistema jurídico não é único, assim como pode apontar incoerências e anomias.

Essas breves considerações a respeito das perspectivas dos observadores e dos participantes farão mais sentido algumas linhas adiante quando da análise do emprego da

⁵³ Em sua **Teoria pura do direito**, Hans Kelsen atribuiu nomes distintos aos sujeitos que realizam a interpretação, conforme a sua participação ou não no sistema jurídico: intérpretes autênticos e não autênticos. Por outro lado, Herbert Hart, em sua obra **O conceito de Direito**, atribuiu a tais sujeitos a nomenclatura de participantes e observadores. Tácio Lacerda Gama adota a proposta de Hart.

⁵⁴ GAMA, op. cit., 2009, p. 68.

⁵⁵ Ibid., p. 70.

⁵⁶ Idem.

⁵⁷ Ibid., p. 71.

ponderação para a solução de conflitos entre princípios, notadamente aqueles que norteiam a ordem econômica, o sistema tributário e a proteção ambiental.

Portanto, concluindo este subcapítulo, se adotarmos a premissa de que uma norma é jurídica porque produzida por um órgão credenciado pelo próprio sistema, a qual decorre de normas hierarquicamente superiores, que prescreve comportamentos coercitivamente, e que pertence ao ordenamento jurídico em conjunto com outras normas jurídicas, em condição de unidade, coerência e completude, pode-se dizer com precisão que os princípios correspondem a verdadeiras normas jurídicas⁵⁸.

2.1.1. Doutrina tradicional sobre princípios jurídicos

O objetivo deste subcapítulo e dos posteriores não é o de esgotar e esmiuçar todas as teorias e doutrinas que se debruçam sobre os princípios jurídicos, o que seria, de fato, inviável, dada a sua variedade e complexidade. A intenção é apenas traçar um norte para que possamos compreender a aplicação de princípios e regras no contexto da tributação com caráter ambiental.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo princípio possui ao menos quatro acepções semânticas, a saber: a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) valor inserto em regra jurídica de posição privilegiada, mas considerado independentemente das estruturas normativas; e d) limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. No *a* e no *b*, temos “princípio” como “norma”; ao passo que nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “limite objetivo”.

Distinguir princípio como “valor” ou como “limite objetivo” é extremamente relevante, uma vez que se o considerarmos como valor, devemos obrigatoriamente regressar ao campo da Axiologia⁵⁹, ao passo que os “limites objetivos são pontos para atingir certas metas,

⁵⁸ Nas palavras de Bobbio: “Os princípios são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra ‘princípios’ leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios gerais são normas. Para mim, não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras. E esta é também a tese sustentada por Crisafulli. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os argumentos são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê por que não devem ser normas também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para a qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidade são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não regulamentado: mas, então, servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas. E por que não deveriam ser normas?” (BOBBIO, op. cit., p. 138).

⁵⁹ Paulo de Barros Carvalho esclarece com base nos ensinamentos de Miguel Reale que existem traços que demarcam a presença de valores, os quais, em síntese, são: a) Bipolaridade; b) Implicação; c) Referibilidade; d) Preferibilidade; e) Incomensurabilidade; f) Tendência à graduação hierárquica; g) Objetividade; h) Historicidade;

certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata”⁶⁰.

Nesse sentido, no âmbito da pragmática jurídica, enquanto é relativamente fácil perceber e comprovar os “limites objetivos”, como seria o caso, por exemplo, do princípio da anterioridade em âmbito tributário, o mesmo não se pode dizer a respeito de valores como o de “justiça”, “segurança jurídica”, “igualdade” etc.

Sintetizando o seu raciocínio, Paulo de Barros Carvalho⁶¹ destaca que os princípios funcionam como forças centrípetas que atraem grande feixe de normas para si. Esses princípios podem ser explícitos ou implícitos, inexistindo, entretanto, supremacia entre eles, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do próprio intérprete, *in verbis*:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feito indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobreprincípios.

Roque Antonio Carrazza se utiliza de interessante metáfora para demonstrar a fundamental importância dos princípios para a sustentação do sistema jurídico. Conforme ele, os princípios se equiparam com os pilares e as vigas mestras de um edifício. Assim, a afronta ou inobservância de um princípio acarretaria o comprometimento ou até mesmo o desabamento da estrutura do sistema jurídico.

Na sequência, com maior rigor científico, Roque Antonio Carrazza arremata que o princípio é “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”⁶².

Em sentido bastante semelhante, Geraldo Ataliba⁶³ nos ensina que:

i) Inexauribilidade; j) Atributividade; Indefinibilidade; k) Vocação para expressar-se em termos normativos (CARVALHO, op. cit., p. 170).

⁶⁰ CARVALHO, op. cit., p. 171.

⁶¹ Idem.

⁶² CARRAZZA, op. cit., p. 49.

⁶³ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 34.

Princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. *Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.*

Não restam dúvidas, assim, de que, conforme muito bem exposto pelos autores acima, os princípios figuram como normas jurídicas que possuem posição de proeminência dentro do sistema jurídico. Em um sistema constitucional rígido e minucioso como o brasileiro, em que há predominância de normas de estrutura⁶⁴, é notória a presença de princípios explícitos e implícitos que norteiam o intérprete e aplicador do direito.

Em matéria tributária, são inúmeros os princípios postos explícita ou implicitamente pela Constituição; pode-se citar, brevemente, o princípio federativo; o da irretroatividade; o das anterioridades; o da legalidade; o do não confisco; e inúmeros outros.

O mesmo se diga a respeito da tutela ambiental, em que a Carta Magna nos traz também, muitas vezes implícitos, princípios específicos à tutela do meio ambiente, tais como o desenvolvimento sustentável; o poluidor-pagador e o protetor-recebedor; o usuário-pagador; o da precaução e prevenção etc.

E, outrossim, a própria ordem econômica, em que o art. 170 da Constituição Federal enumera especificamente quais os seus princípios norteadores, como a soberania nacional; a propriedade privada; a função social da propriedade; a livre concorrência; a defesa do meio ambiente; a defesa do consumidor; o pleno emprego; dentre outros.

Todos estes princípios (e outros não mencionados expressamente acima), assim como as regras decorrentes, integram o sistema constitucional e jurídico brasileiro. Como sistema, não há dúvidas de que deve haver entres eles unicidade, coerência e completude, de tal maneira que não é dado a qualquer participante do sistema brasileiro impor normas jurídicas que afrontem a sua própria racionalidade.

⁶⁴ Quanto à diferenciação entre normas de estrutura e de conduta não podemos deixar de trazer as seguintes assertivas de Norberto Bobbio: “até aqui, falando de normas que compõem um ordenamento jurídico, nos referimos a normas de conduta. Em todo o ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que costumamos chamar de normas de estrutura ou de competência. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas. Uma norma que prescreve caminhar pela direita é uma norma de conduta; uma norma que prescreve que duas pessoas estão autorizadas a regular seus interesses em certo âmbito mediante normas vinculantes e coativa é uma norma de estrutura, na medida em que não determina uma conduta, mas fixa as condições e os procedimentos para produzir normas válidas de conduta” (Cf. BOBBIO, op. cit., p. 33-34).

Pensando metaforicamente no sistema como um mecanismo em que cada parte possui sua função para o seu perfeito e racional funcionamento, não se permite que uma peça nele inserida venha a obstar a sua funcionalidade e racionalidade.

Desta feita, devemos então avaliar as principais diferenças entre regras e princípios, recorrendo, para tanto, às teorias desenvolvidas no contexto do chamado pós-positivismo por Robert Alexy (na Alemanha) e Ronald Dworkin (nos Estados Unidos) e estudadas, no Brasil, com bastante maestria por Humberto Ávila.

2.1.2. Da análise crítica dos princípios sob a perspectiva do chamado pós-positivismo

A denominada teoria pós-positivista desenvolveu-se, sobretudo, a partir da metade do século XX, mais precisamente no contexto do pós-guerra, época em que teorias contrárias ao positivismo clássico começaram a ganhar especial relevância.

Para esses teóricos, o Direito não deveria mais ser compreendido com base apenas na “norma hipotética fundamental”⁶⁵ de Kelsen ou na “regra de reconhecimento”⁶⁶ de Hart, mas sim em outros elementos como a moral e a ética. Tanto é assim que Robert Alexy defende a existência de um “princípio geral de moralidade”, que tem como objetivo a aplicação correta do Direito.

Nesse contexto, ressalta-se que, embora se fundamente em ideais de moralidade, ética e justiça, o pós-positivismo em nenhum momento recorre à metafísica, mas sim a valores reconhecidos e compartilhados por toda a sociedade, conforme didaticamente explicado por Luís Roberto Barroso⁶⁷, *ipsis litteris*:

A doutrina pós-positivista se inspira na revalorização da razão prática, na teoria da justiça e na legitimação democrática. Nesse contexto, busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral da Constituição e das leis, mas sem recorrer a categorias metafísicas. No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo nesse paradigma em construção, incluem-se a reentronização dos valores na interpretação jurídica, com o reconhecimento de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa em

⁶⁵ A *norma hipotética fundamental* consiste, em síntese, em uma hipótese lógica ou um pressuposto de ordem transcendental; já a *regra de reconhecimento*, de Hart, pode ser considerada uma norma última cuja existência pode ser empiricamente verificável, já que consiste em uma prática social.

⁶⁶ Nesse sentido, Juan Ruiz Manero: “a regra de reconhecimento hartiana se apresenta como uma regra juridicamente última – isto é, como uma regra que não é juridicamente válida nem inválida – que existe unicamente como prática consuetudinária dos órgãos de aplicação, ou seja, enquanto estes órgãos aceitem e usem de forma consensual uns mesmos critérios da validade jurídica” (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial**: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 130 *apud* RUIZ MANERO, Juan. **Jurisdicción y normas** – dos estudios sobre función jurisdiccional y teoría del Derecho. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990. p. 14).

⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy, p. 3. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/palestra-barroso-alexey.pdf>>. Acesso em: 11.05.2017.

relação às regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre a dignidades da pessoa humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a ética.

No que diz respeito aos princípios e às regras, de acordo com Ronald Dworkin a diferenciação entre ambos decorre, sobretudo, de uma distinção lógica. Para ele, as regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada (“rules are applicable in all-or-nothing fashion”), de tal forma que as suas consequências jurídicas se desencadeiam, tão logo ocorram as condições nelas previstas⁶⁸, *in verbis*:

The difference between legal principles and legal rules is a logical distinction. Both sets of standards point to particular decisions about legal obligation in particular circumstances, but they differ in the character of the direction they give. Rules are applicable in all-or-nothing fashion. If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision⁶⁹.

Esse “tudo ou nada” fica mais evidente quando, pensamos, *e.g.*, na regra do *baseball*, a qual determina que o batedor que errar três tacadas seguidas estará fora do jogo, ou, na regra jurídica, segundo a qual, o testamento deverá ser sempre assinado por três testemunhas para que seja considerado válido.

Veja-se, em tais exemplos, que, uma vez ocorrido o fato previsto na regra, serão desencadeadas as consequências: na primeira, o batedor será eliminado caso erre a tacada três vezes seguidas; na segunda, caso apenas uma ou duas testemunhas assinem o documento, o testamento será inválido.

Já os princípios, segundo Dworkin, são aquelas normas (“standards”) que devem ser observadas porque representam uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão de moralidade.

Ademais, além de não serem aplicados ao estilo tudo ou nada, os princípios possuem uma dimensão de peso ou de importância, o que faz com que na hipótese de colisão, sobressaia-se aquele princípio que, pelas circunstâncias do caso, mereça primazia sem que isso resulte na invalidade do outro⁷⁰: “principles have a dimension that rules do not – the dimension of weight

⁶⁸ DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard, 1977, p. 24.

⁶⁹ Trad. livre: “A diferença entre os princípios jurídicos e as normas jurídicas é uma distinção lógica. Ambos os conjuntos de normas apontam para decisões específicas sobre obrigações legais em circunstâncias particulares, mas diferem no caráter da direção que elas dão. As regras são aplicáveis ao estilo do tudo ou nada. Se os fatos que uma regra estipula são dados, então a regra é válida, caso em que a resposta que a regra fornece deve ser aceita, ou não é, hipótese na qual não contribui em nada à decisão”.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 26.

or importance. When principles intersect [...], one who must resolve the conflict has to take into account the relative weight of each”⁷¹.

Nesse ponto, cumpre observar que, embora Dworkin normalmente utilize o termo princípio de forma abrangente, tratando como princípio qualquer outro “standard” que não as regras, é verdade que, para ele, os princípios se diferenciam⁷² também das diretrizes políticas (“policies”). As “policies”⁷³ são “standards” que apontam para objetivos a serem alcançados, sobretudo, em questões econômicas, políticas ou sociais de uma determinada comunidade. Pode-se citar, como exemplo, a previsão do art. 3º, III, da Constituição Federal brasileira, que tem como objetivo o de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir desigualdades sociais e regionais⁷⁴.

Temos, assim, que Dworkin propõe basicamente uma separação das normas em três espécies distintas: regras (“rules”); princípios (“principles”); e diretrizes políticas (“policies”), sendo que, de uma maneira geral, utiliza-se a expressão ‘princípio’ de forma *lato sensu*, para abranger outras normas que não as regras.

Isso posto, interessa notar que Dworkin reconhece a dificuldade em determinadas situações de se distinguir com clareza uma regra de um princípio⁷⁵. Para tanto, o autor compara a regra, já citada acima, que impõe a assinatura do testamento por três testemunhas com o princípio segundo o qual “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”.

No caso da regra que condiciona a validade do testamento à assinatura de três testemunhas seria possível determinar expressamente eventuais cláusulas de exceção existentes. Por outro lado, as cláusulas de exceção ao princípio de que “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza” não poderiam ser assim elencadas, uma vez que os princípios possuem caráter *prima facie*.

Diante de tal exemplo, é importante considerar que na teoria de Dworkin os princípios possuem caráter *prima facie*, enquanto as regras são sempre razões definitivas, de tal modo que as hipóteses de exceção à aplicação da regra são sempre previsíveis e enumeráveis. Em outros termos, antes de aplicar a regra, podemos saber de antemão quais são suas cláusulas de exceção.

⁷¹ Trad. livre: “Princípios têm uma dimensão que as regras não – a dimensão de peso ou importância. Quando os princípios se cruzam [...], aquele que deve resolver o conflito tem que levar em conta o peso relativo de cada um”.

⁷² *Ibid.*, p. 22.

⁷³ *Idem.*

⁷⁴ NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Método, 2013. p. 122. v. único.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 27.

Como se verá adiante, Alexy discorda de tal entendimento, uma vez que para ele, não é possível estabelecer todas as exceções da aplicação de uma regra. Isto é, cada caso pode ensejar a inserção de uma nova cláusula de exceção.

Por fim, Marcelo Novelino, ao analisar a obra de Dworkin, lembra-nos que, enquanto as regras impõem resultados, os princípios atuam na orientação do sentido de uma decisão. Assim, conforme Novelino⁷⁶, “quando se chega a um resultado contrário ao apontado pela regra é porque ela foi mudada ou abandonada; já os princípios, ainda que não prevaleçam, sobrevivem intactos. Um determinado princípio pode prevalecer em alguns casos e ser preterido em outros, o que não significa a sua exclusão”.

Noutro giro, embora Alexy tenha buscado inspiração nos ensinamentos de Dworkin, fato é que sua teoria possui diversos pontos de diferenciação. Com efeito, segundo Alexy, a diferença entre os princípios e regras é qualitativa, e não uma distinção lógica como propõe Dworkin. Assim, regras e princípios se diferenciam pela estrutura dos direitos garantidos por cada um deles.

Em sua teoria, os princípios são vistos como mandamentos de otimização, o que significa dizer que são normas que exigem que algo seja feito na maior e melhor medida possível diante das possibilidades fáticas e jurídicas. Por outro lado, as regras⁷⁷ são normas que obrigam, proíbem ou permitem algo definitivamente. Desta feita, enquanto os princípios são aplicados pela ponderação, as regras são aplicadas pela subsunção. Vejamos:

Princípios são mandamentos de otimização. Eles exigem que algo seja feito na maior medida possível relativamente às possibilidades fáticas e jurídicas. Sua forma de aplicação é a ponderação. Regras são, ao contrário, normas que obrigam, proíbem ou permitem algo definitivamente. Nesse sentido, elas são mandamentos definitivos. Sua forma de aplicação é a subsunção.

Assim, temos que os princípios admitem diferentes graus de concretização diante do caso concreto, enquanto as regras válidas exigem um cumprimento na medida exata de suas prescrições⁷⁸.

Nesse sentido, Alexy defende que os princípios possuem uma natureza *prima facie*, de tal modo que não são capazes de assegurar direitos ou impor obrigações de forma definitiva. Já as regras exigem, de uma maneira geral, que o conteúdo de sua hipótese seja feito na prática exatamente aquilo que ordenam em sua hipótese. Destarte, as regras são sempre razões definitivas, salvo aquelas que comportem exceções em sua aplicação.

⁷⁶ NOVELINO, op. cit., p. 122.

⁷⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 90-91.

⁷⁸ NOVELINO, op. cit., p. 123.

As regras só mantêm o seu caráter definitivo quando é possível aplicá-las sem restrições, isto é, sem a inclusão de cláusulas de exceção. Por outro lado, quando há a inserção de referida cláusula, a regra deixa de ser definitiva e passa a ter caráter *prima facie*, todavia, diferente daquele dos princípios⁷⁹.

Aqui se nota, portanto, mais uma diferença entre as teorias de Dworkin e Alexy, na medida em que, enquanto para aquele as cláusulas de exceção são teoricamente enumeráveis, para Alexy nunca é possível ter certeza de que, em um novo caso, não será necessária a introdução de uma nova cláusula de exceção.

Feitas essas brevíssimas colocações em torno do chamado pós-positivismo, especialmente a partir do ponto de vista de Robert Alexy e Ronald Dworkin, vale trazer à baila, ainda que brevemente, as críticas propostas por Humberto Ávila ao tema.

Segundo Humberto Ávila, as regras não são aplicáveis no tudo ou nada, uma vez que tal afirmação “só tem sentido quando todas as questões relacionadas à validade, ao sentido, e à subsunção final dos fatos já estiverem superadas. Mesmo no caso das regras, essas questões não são facilmente solucionadas”⁸⁰. Desse modo, a vagueza não é uma característica exclusiva dos princípios, mas sim de todos os enunciados prescritivos, inclusive as regras.

E, nessa linha, prossegue Ávila defendendo com precisão que tanto as regras quanto os princípios necessitam passar por um processo de interpretação, já que somente depois desse processo é que poderão ser compreendidas as consequências que, no caso de sua aplicação diante de um caso concreto, serão implementadas. Assim, percebe-se que esse suposto “tudo ou nada” não poderia ser utilizado como um critério seguro para distinção dos princípios e regras.

Quanto à dimensão de peso, Ávila assevera que ela não é uma característica inerente dos princípios, na realidade é a própria decisão judicial que atribuirá um peso ao princípio diante do caso concreto analisado. Destarte, por não ser um atributo próprio dos princípios, a dimensão de peso também não poderia ser utilizada para estabelecer uma distinção lógica com as regras⁸¹.

Mesmo o ideal de que os princípios constituem mandamentos de otimização, tal como proposto por Alexy, deve ser visto com certas ressalvas, uma vez que nem sempre os princípios

⁷⁹ Nas palavras de Alexy: “As regras para as quais uma tal proibição [de introdução de cláusulas de exceção] não é aplicável perdem seu caráter definitivo estrito. Contudo, o caráter *prima facie* que elas adquirem em razão da perda desse caráter definitivo estrito é muito diferente daquele dos princípios. Um princípio cede lugar quando, em um determinado caso, é conferido um peso maior a um outro princípio antagônico. Já uma regra não é superada pura e simplesmente quando se atribui, no caso concreto, um peso maior ao princípio contrário ao princípio que sustenta a regra” (ALEXY, op. cit., p. 105).

⁸⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, ano I, v. I, n. 4, p. 12, 2001.

⁸¹ *Ibid.*, p. 15.

são aplicados na máxima medida. Segundo Ávila, tanto os princípios quanto as regras devem ser aplicadas de tal forma que o seu conteúdo de “dever-ser” seja realizado plenamente.

Dessa forma, a única diferença, nesse caso, entre princípios e regras é que a interpretação daqueles não determina diretamente a conduta a ser seguida (por isso “prima facie”), mas apenas estabelece fins que dependem mais intensamente de um ato de aplicação, conquanto que a interpretação das regras depende de modo menos intenso do ato de aplicação.

Feitas todas essas ressalvas, Humberto Ávila argumenta que os princípios seriam normas que estabelecem diretamente fins, para cuja concretização estabelecem com menor exatidão qual o comportamento devido e, por conta disso, dependem mais do relacionamento com outras normas e de atos de interpretação para que se chegue à determinação da conduta devida⁸².

Do lado oposto, as regras são normas que estabelecem indiretamente fins, para cuja concretização estabelecem com maior exatidão qual o comportamento devido e, por conta disso, diferentemente dos princípios, dependem menos do relacionamento com outras normas e de atos de interpretação para a determinação da conduta devida⁸³.

Com efeito, perante as considerações feitas por Humberto Ávila, há que se concordar que tanto os princípios e quanto as regras exigem interpretação para a sua aplicação. Por isso, o autor tem razão ao avaliar que a vagueza não é característica intrínseca e exclusiva dos princípios, na medida em que as regras muitas vezes dependem de interpretação do aplicador da lei diante do caso concreto. Logo, talvez o “tudo ou nada” não seja critério extremamente seguro para se diferenciar os princípios das regras.

O mesmo se diga a respeito da dimensão de peso dos princípios. Ao assim argumentar, temos duas conclusões distintas possíveis: ou os princípios possuem variações de peso, o que permitiria dizer, em análise *a priori*, que determinados princípios possuem maior peso em relação a outros, ou, por outro lado, que o próprio aplicador pode estipular qual princípio possuirá maior peso naquele caso concreto.

Entendemos que as duas análises não são as mais corretas, na medida em que não é possível atribuir pesos de maneira apriorística a diferentes princípios, e, como se verá adiante, que a ponderação de pesos entre princípios acarreta grande subjetividade na aplicação da norma e exige a utilização de outros critérios de argumentação que não os de coerência jurídica.

Adotemos, portanto, as diretrizes traçadas por Humberto Ávila de que, em síntese, os princípios são normas que estabelecem diretamente fins, cuja concretização é menos precisa do

⁸² Ibid., p. 21.

⁸³ Idem.

que aquela dos fins impostos pelas regras. Dessa forma, os princípios exigem um relacionamento muito maior com outras normas, assim como de atos de interpretação mais complexos para determinar a sua aplicação ao caso concreto.

2.1.3. Da ponderação dos princípios jurídicos

Neste trabalho, considerando que a tributação em matéria ambiental deve observância não só aos princípios gerais do sistema tributário nacional como também aos princípios da ordem econômica e aos da proteção do meio ambiente, faz-se necessário, ainda que em breves linhas, estabelecer parâmetros seguros e coerentes para que os julgadores (participantes do sistema jurídico) sigam em caso de eventuais conflitos entre os diversos princípios que fundamentam a matéria.

Sendo assim, imagine que um contribuinte sujeito a uma regra tributária indutora em matéria ambiental acione o judiciário sob o argumento de que a tributação mais onerosa que lhe recai viola o princípio da capacidade contributiva.

Diante desse caso, o julgador deverá decidir de maneira fundamentada se afasta, ou não, a aplicação da regra para aquele caso concreto. Como isso deverá ser feito? Por simples ponderação entre o princípio da capacidade contributiva e o do poluidor-pagador (que fundamenta a tributação mais onerosa)? São essas perguntas a que se pretende responder.

Em artigo intitulado “Princípios e coerência na argumentação jurídica”, Cláudio Michelin critica o emprego pela doutrina e jurisprudência brasileiras dos princípios “como forma de eliminar dificuldades postas por regras complexas e/ou que destoam da concepção de justiça do juiz ou escritor”⁸⁴, o que evidentemente contraria o espírito dos princípios que é justamente o de ser um conceito “elaborado como uma forma de estabelecer critérios de racionalidade que limitam a discricionariedade judicial”⁸⁵.

Nessa seara, com muita precisão, Michelin assevera que a tarefa de “sopesamento” ou “ponderação” no caso de conflito de princípios “parece mais ser uma descrição do processo mental de decisão, de hesitação frente a duas boas razões que parecem ambas resolver o problema posto pelo caso concreto, do que propriamente uma parte do argumento que pode justificar a decisão”⁸⁶.

⁸⁴ MICHELON, Cláudio. Princípios e coerência na argumentação jurídica. **Legal Reasoning’ University of Edinburgh**, School of Law, Working Papers, p. 1, 2009.

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ Ibid., p. 13.

Com efeito, tendo em vista que qualquer comparação necessita de uma escala que lhe sirva de medida, como seria possível ponderar os pesos de dois princípios diante do caso concreto? Qual seria a medida comum para amparar tal comparação?

De fato, muitas vezes as respostas para tais questões residem em justificativas morais ou políticas, o que foge da argumentação baseada na coerência jurídica, nas palavras de Michelon: “eu não creio que qualquer aspecto da argumentação jurídica que transcenda a forma de argumentação fundada na coerência seja particularmente eficaz ao tratar desses problemas políticos fundamentais”⁸⁷.

Para amparar a análise da ponderação dos princípios e a argumentação por coerência jurídica, Michelon toma como ponto de partida o estudo da “proporcionalidade”, o qual se divide em três perspectivas distintas, que são: a proporcionalidade-adequação, a proporcionalidade-necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

Vale antes pontuar que, conforme Humberto Ávila, o que é também corroborado por Michelon, a proporcionalidade não se enquadra nem como regra, tampouco como princípio, o “dever de proporcionalidade” corresponde a um verdadeiro postulado normativo aplicativo, o qual “consiste numa condição normativa, isto é, instituída pelo próprio Direito para a sua devida aplicação. Sem obediência ao dever de proporcionalidade não há a devida realização integral dos bens juridicamente resguardados”⁸⁸.

Para que possamos compreender o que seria o postulado normativo aplicativo a que se refere Ávila, é de extrema importância ter em mente que para ele o Direito é um conjunto composto por normas, o que engloba os princípios e as regras, cuja interpretação e aplicação depende sempre dos chamados “postulados normativos” (unidade, coerência, hierarquização, supremacia da Constituição etc.), “critérios normativos” (superioridade, cronologia e especialidade), *topoi* (interesse público, bem comum etc.) e, por fim, os valores⁸⁹.

É por conta disso que Humberto Ávila assevera que “como postulado aplicativo que é, [o postulado da proporcionalidade] está contido nas dobras do próprio ordenamento jurídico”. Destarte, “inútil será buscar uma *sedes materiae* escrita – normativa sim – quando o fundamento de validade do dever de proporcionalidade está na estrutura da norma jurídica e na atributividade do próprio Direito”⁹⁰.

⁸⁷ Ibid., p. 14.

⁸⁸ ÁVILA, op. cit., p. 25.

⁸⁹ Ibid., p. 17.

⁹⁰ Ibid., p. 26.

Em sentido semelhante, Virgílio Afonso da Silva apregoa que a busca por uma fundamentação jurídico-positiva da proporcionalidade será sempre infrutífera, uma vez que a proporcionalidade não decorre de qualquer dispositivo constitucional, mas sim da própria estrutura dos direitos fundamentais⁹¹.

Dito isso, voltemos à análise de cada uma das citadas perspectivas⁹² do estudo da proporcionalidade. Conforme Virgílio Afonso da Silva, o meio utilizado pelo legislador só será adequado se, com a sua utilização, o evento pretendido possa ser fomentado/promovido, ainda que o objetivo final não seja completamente realizado: “Dessa forma, uma medida somente pode ser considerada inadequada se sua utilização não contribuir em nada para fomentar a realização do objetivo pretendido”⁹³.

Em termos semelhantes, Humberto Ávila assevera que “o meio deve contribuir para a promoção do fim, pois se sua utilização só é justificada pelo fim, não sendo ele promovido, o uso do meio acaba não mais possuindo justificativa”⁹⁴.

Por seu turno, em relação à necessidade, Virgílio Afonso da Silva apregoa que “um ato estatal que limita um direito fundamental é somente necessário caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”⁹⁵.

Nessa linha, Humberto Ávila assevera que, pelo exame da necessidade, “o meio deve ser o mais suave dentre os meios disponíveis, pois o Estado não apenas tem a obrigação de atingir seus fins próprios, mas, também, tem a obrigação de proteger ao máximo os direitos dos particulares, e isso somente é possível se ele adotar o meio menos restritivo”⁹⁶.

O terceiro exame, isto é, o da proporcionalidade em sentido estrito, “consiste em um sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva”. E prossegue Silva afirmando que, para que seja considerada desproporcional em

⁹¹ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, n. 798, p. 43, 2002.

⁹² Vale trazer à luz a importante colocação de Virgílio Afonso da Silva no sentido de que o exame das dimensões da proporcionalidade se dá de forma subsidiária, de tal modo que a análise da necessidade só seria cabível se o exame da adequação não tiver sido o suficiente para solucionar o caso, ao passo que o exame da proporcionalidade em sentido estrito só teria cabimento se os outros dois anteriores (adequação e necessidade) não resolvam a questão (SILVA, op. cit., p. 35).

⁹³ Ibid., p. 37.

⁹⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 236, p. 373, abr./jun. 2004.

⁹⁵ SILVA, op. cit., p. 39.

⁹⁶ ÁVILA, op. cit., 2004, p. 373.

sentido estrito, “basta que os motivos que fundamentam a adoção da medida não tenham peso suficiente para justificar a restrição ao direito fundamental atingido”⁹⁷.

Já Ávila defende que “o meio deve proporcionar vantagens superiores as desvantagens, pois o Estado, tendo obrigação de realizar todos os princípios constitucionais, não pode adotar um meio que termine por restringi-los mais do que promovê-los em seu conjunto”⁹⁸. Assim, a medida só é considerada proporcional em seu sentido estrito se, em relação ao fim objetivado, não restringir de forma excessiva os direitos envolvidos.

Voltando às lições de Michelon, somente os exames da adequação e da necessidade podem ser empregados como argumentos de coerência jurídica, isto é, ao assim decidir, o julgador não necessitará empregar argumentos não jurídicos, ao contrário do que ocorre na argumentação fundada na proporcionalidade em sentido estrito (ou ponderação). Vejamos a perfeita síntese do pensamento de Michelon, *in verbis*⁹⁹:

Em suma: a diferença entre as duas primeiras e a última forma de conceber a proporcionalidade reside no fato de que as primeiras podem ser reconduzidas a argumentos de coerência, enquanto a última não pode. O argumento de coerência, “ancora” argumentos jurídicos que utilizam princípios ao sistema jurídico. O julgador que argumenta por coerência não utiliza critérios não jurídicos de decisão. O julgador, como Dworkin viu claramente em relação a uma parte dos argumentos sobre princípios constitucionais, utiliza critérios subjetivos, ou ao menos uma interpretação subjetiva de um material (v.g. texto legal ou constitucional) do qual se poderia extrair a conclusão oposta.

O que a proporcionalidade em sentido estrito necessita (e também, segundo o argumento acima, todas as demais formas de ponderação ou sopesamento que não são forma de argumentação por coerência) é de uma explicação para a sua legitimidade política, ou seja, da legitimidade política de um órgão para tomar decisões que não podem ser racionalmente (mas apenas retoricamente) reconduzidas a decisões políticas da comunidade. Somente com um bom argumento que preencha essa lacuna é que se poderia efetivamente aceitar a sua utilização argumentativa. Antes desse argumento surgir, talvez seja mais sábio restringir a argumentação jurídica por princípios a argumentos por coerência.

Como se nota, enquanto os exames da adequação e necessidade permitem ao julgador fundamentar a sua decisão de forma racional para obedecer às decisões políticas já tomadas pela comunidade, a ponderação recorre à retórica ou até mesmo à obviedade para tentar demonstrar que a decisão se funda em decisões da comunidade.

Desta feita, como forma de não retirar completamente a efetividade da argumentação pela ponderação (proporcionalidade em sentido estrito), pode-se afirmar que ela deve estar limitada ao campo dos observadores e não dos participantes do sistema jurídico. Explique-se.

⁹⁷ SILVA, op. cit., p. 41.

⁹⁸ ÁVILA, op. cit., 2004, p. 371.

⁹⁹ MICHELON, op. cit., p. 21.

Como já introduzido linhas acima, os participantes são órgãos credenciados pelo sistema a interpretar e aplicar normas, agindo sempre em nome da unidade, coerência e completude do sistema jurídico, ao passo que os observadores apenas descrevem e expõem aquilo que entendem da leitura dos textos legais.

Desse modo, na medida em que não age pela coerência do sistema jurídico, o observador pode se amparar em outros elementos em sua argumentação, inclusive a ponderação. Em outros termos, para o observador seria plenamente possível argumentar com base na ponderação de princípios, ao passo que, para os participantes, isso não seria possível, tendo em vista estarem limitados à coerência jurídica.

Portanto, diante de eventual conflito de princípios que norteiam a tributação com viés ambiental, cabe ao participante decidir com base na coerência jurídica, isto é, limitando-se a avaliar a proporcionalidade da medida exclusivamente com base nos exames da adequação e da necessidade.

Ante o exposto, deve-se ter em mente que os princípios, além de verdadeiros pilares de sustentação do ordenamento jurídico (como nos ensina a clássica doutrina), são também conceitos que estabelecem critérios de racionalidade que limitam a discricionariedade judicial.

Não destoia desse entendimento Roque Antonio Carrazza¹⁰⁰, para quem “os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídas as individuais, com efeitos concretos, como é o caso das decisões judiciais”.

Essa racionalidade deve ser alcançada por meio de argumentação com coerência e fundada em argumentos jurídicos. Logo, eventuais conflitos entre princípios devem ser solucionados pelo julgador a partir do exame da adequação e necessidade, evitando-se, destarte, a mera ponderação.

Defende-se aqui, portanto, que a instituição de normas tributárias em matéria ambiental será adequada se, com a sua utilização, a efetiva tutela/preservação ambiental possa ser promovida, ainda que o objetivo final não seja completamente realizado. Por outro lado, a norma tributária seria considerada inadequada se sua utilização não contribuir em nada para fomentar a realização do objetivo pretendido.

Por sua vez, a norma tributária em matéria ambiental, que eventualmente limite um direito fundamental, é somente necessária caso a realização da proteção ambiental não possa

¹⁰⁰ CARRAZZA, op. cit., p. 58.

ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido.

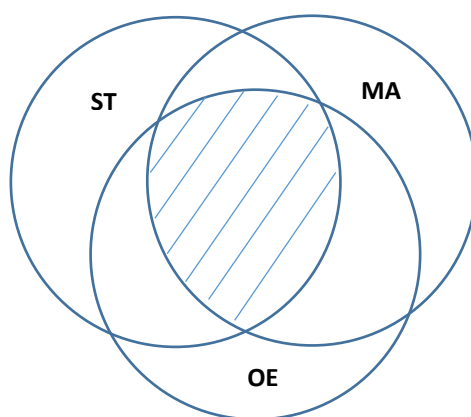
2.2. Princípios norteadores da tributação ambientalmente orientada

Como o próprio título do capítulo sugere, o objetivo aqui não é o de detalhar e esmiuçar cada princípio implícito ou explícito contido na Constituição no âmbito tributário, da ordem econômica ou da proteção ambiental.

Baseado em rigoroso corte científico e metodológico, o que se pretende é pinçar alguns dos princípios que norteiam a tributação em matéria ambiental para, então, verificar, com base nas premissas já elencadas, em que hipótese a norma instituidora de medida fiscal-ambiental é constitucional.

Como exposto, os princípios são normas que estabelecem diretamente fins, cuja concretização é menos precisa do que aquela dos fins impostos pelas regras. Assim, os princípios exigem um relacionamento muito maior com outras normas, assim como de atos de interpretação mais complexos para determinar a sua efetiva aplicação ao caso concreto.

De fato, quando se fala em tributação ambiental a convivência entre princípios econômicos, tributários e de proteção ao meio ambiente depende de um arranjo extremamente frágil que pode ser sintetizado no esquema abaixo, para fins didáticos.



Onde:

MA – Meio Ambiente

OE – Ordem Econômica

ST – Sistema Tributário

No desenho acima, a medida extrafiscal ou a contribuição interventiva encontra-se justamente na intersecção dos três círculos. Sendo assim, caberá ao julgador (participante do sistema jurídico) solucionar possíveis conflitos, evidentemente com amparo nas noções de completude, unicidade, coerência e proporcionalidade.

2.2.1. Princípios do sistema tributário nacional

2.2.1.1. Princípio da igualdade

O princípio da igualdade está contido no art. 5º, *caput*, do texto constitucional, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Na seara tributária o princípio vem esculpido no art. 150, II, da Constituição Federal, segundo o qual, “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

De fato, diante de um caso concreto, torna-se difícil determinar com precisão quando determinada regra tributária impõe afronta à isonomia. Buscando superar essa dificuldade, interessantes são as palavras da ex-Ministra do STF Ellen Gracie, no RE n. 559.937 (que tratou da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação), que reconhece o desrespeito à isonomia na hipótese em que inexista critério justificável para a diferenciação ou no caso em que a diferenciação não leve ao resultado que a fundamenta¹⁰¹:

É preciso ter em conta que diferenças de tratamento tributário são comuns e necessárias para a adequação da tributação às diversas circunstâncias que dizem respeito à imposição dos ônus tributários. Tratamento diferenciado, em si mesmo, não evidencia qualquer vício. Muitas vezes não há como tributar exatamente do mesmo modo a partir de situações e operações diversas. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente e **sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta** (grifo nosso).

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.937/RS, Rel. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Plenário, DJE, Brasília, DF: 17 out. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 10.05.2015.

Em matéria de tributação ambientalmente orientada, o tratamento diferenciado fundamenta-se justamente no seguinte fato: aquele que polui mais não está em situação equivalente àquele que polui menos ou que, pelo contrário, adote medidas positivas e preventivas para proteger o meio ambiente.

Portanto, esse tipo de tributação não fere a isonomia, mas pelo contrário a privilegia, na medida em que adota um critério plenamente justificável – que é a tutela do meio ambiente – para impor tratamento tributário diferenciado.

Não obstante, é evidente que o legislador deverá adotar critérios bastante claros para especificar que tipo de sujeito ou setor da economia estará abrangido pela tributação ambientalmente orientada. Caso a medida se mostre desproporcional (pela adequação ou pela necessidade), deve-se afastá-la.

2.2.1.2. Princípio da capacidade contributiva

Nos termos do art. 145, § 1º, da Lei Maior, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho¹⁰², a capacidade contributiva pode ser vista tanto do ângulo absoluto ou objetivo (necessidade de eleição, pelo Legislativo, de fatos que efetivamente ostentem signos de riqueza) quanto pelo subjetivo (consistente na repartição da repercussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento).

Já Roque Antonio Carrazza¹⁰³ nos lembra que o princípio da capacidade contributiva se encontra “nas dobras” do princípio da igualdade e ajuda a reforçar no campo tributário os ideais republicanos. O princípio garante uma tributação justa (quem tem mais, paga mais; e quem tem menos, paga menos), o que privilegia o ideal de justiça fiscal. Ademais, para Carrazza, o art. 145, § 1º, da Constituição Federal não se traduz em mera diretriz programática, mas sim em um mandamento que vincula tanto os órgãos legislativos quanto judiciais.

Para Roque Antonio Carrazza, a cláusula “sempre que possível” do art. 145, § 1º, da Constituição Federal não deve ser entendida como mera recomendação do constituinte ao legislador infraconstitucional, mas sim como verdadeiro mandamento. Assim, a rigor, todos os impostos devem ser pautados pelo respeito à capacidade contributiva, com exceção daqueles considerados “indiretos”, como o ICMS e o IPI. Para ele, seria impossível aplicar o princípio

¹⁰² CARVALHO, op. cit., p. 186.

¹⁰³ CARRAZZA, op. cit., p. 103.

em relação a tais impostos, aos quais se aplica a seletividade em decorrência da essencialidade do produto.

No que toca à tributação ambiental por meio da extrafiscalidade, Regina Helena Costa defende que há derrogação parcial do princípio, na medida em que “em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras, que não a mera obtenção de recursos (...)”.

Conforme a autora, a derrogação seria parcial porque o legislador não poderá ignorar “a manutenção do ‘mínimo vital’, o não atingimento do confisco e não cerceamento de outros direitos constitucionais”¹⁰⁴.

Em que pese essa posição, entende-se neste trabalho que eventual confronto entre a regra da tributação ambiental (fundamentada em outros princípios, sobretudo em matéria de meio ambiente) e o princípio da capacidade contributiva, deve ser solucionado pelo exame da adequação e necessidade. Dessa forma, a regra será considerada desnecessária quando a proteção ambiental possa ser efetuada com a mesma intensidade, por outro ato ou meio que limite, em menor medida, o direito atingido.

Assim, não há derrogação parcial do princípio da capacidade contributiva, mas sim uma análise se aquela medida que impõe em perigo a capacidade contributiva não poderia ser substituída por outra, que tenha a mesma eficiência na tutela do meio ambiente, mas menos agressiva a dito princípio.

No mais, outras considerações se fazem necessárias. De fato, a preservação e/ou recuperação do meio ambiente é atividade que requer não só boa vontade, mas, principalmente, investimentos. Uma empresa do setor “A” da economia que investe pesadamente em tratamento de seus efluentes e de gases poluidores evidentemente terá maiores custos do que a empresa do mesmo setor “A” que faz um terço desse investimento.

Embora os custos sejam maiores para a primeira empresa, o preço final dos produtos por ela vendidos é semelhante aos da segunda empresa, o que permite a esta obter uma maior margem de lucro, em razão da sua menor preocupação ambiental. Nada obsta que, ao averiguar essa distorção, a União institua CIDE que atinja as atividades dessa segunda empresa.

Veja-se que, nesta situação hipotética, a tributação funcionará como um mecanismo artificial de internalização de custo, sendo a CIDE a melhor ferramenta para tal. Isto é, não há

¹⁰⁴ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 322.

o que se falar em afronta à capacidade contributiva, uma vez que o tributo está apenas compensando os danos ambientais que não são suportados pela empresa (como deveria ser).

Este é apenas um exemplo para demonstrar como a tributação ambiental pode ser efetiva na intervenção pela tutela do meio ambiente sem qualquer afronta ao princípio ora em análise. É evidente, contudo, que, se a internalização de custos ultrapassar os limites e se torne exagerada, aí sim será cabível exame da proporcionalidade (ou não) da medida e, se for o caso, até apurar o seu efeito confiscatório.

Além do mais, outro cuidado que se deve ter é o de não transformar a tributação ambiental em sanção imprópria, ou seja, utilizar o tributo como sanção pela poluição e degradação ambiental, o que é vedado expressamente pela redação do art. 3º do CTN. Esse ponto será melhor desenvolvido no decorrer do trabalho.

2.2.1.3. Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco

Dito princípio está previsto no art. 150, IV, do texto constitucional e tem por escopo impedir que os entes tributantes utilizem tributos com efeito de confisco. Segundo Paulo de Barros Carvalho, tal mandamento constitucional oferece apenas um rumo axiológico, tênue e confuso, o qual não delimita de forma objetiva o que se deve entender por efeito confiscatório.

Buscando tornar mais preciso o seu conteúdo, Estevão Horvath¹⁰⁵ apregoa que, assim como todos os conceitos indefinidos, o vocábulo “efeito confiscatório” possui um núcleo central de significação e uma zona nebulosa.

De forma metafórica, a indefinição é a mesma que ocorre com o termo “alto”: uma pessoa com altura superior a dois metros será facilmente definida como alta por todos; por outro lado, um sujeito com 1,80 m de altura poderá ser entendido como alto, médio ou até mesmo baixo, a depender do referencial utilizado pela pessoa que examina.

Dessa forma, existem situações flagrantes de efeito confiscatório (tal como uma cobrança de IPTU com alíquota de 100% sobre o valor do imóvel) e outras em que a definição do efeito confiscatório invariavelmente cairá no subjetivismo.

Conforme Estevão Horvath, o princípio do não confisco parte da proteção constitucional à propriedade privada, mas não se limita a isso. A positivação no texto constitucional de referido princípio confere uma abrangência muito maior do que a de “simplesmente” proteger a propriedade privada. Assim, mesmo que um tributo não esteja sendo

¹⁰⁵ HORVATH, Estevão. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

utilizado como confiscatório propriamente dito, ele pode ser reputado como confiscatório por outros motivos, como na hipótese em que se cria um tributo inconstitucional.

Logo, o legislador em sua atividade legiferante deve se guiar pela proteção à propriedade, assim como pela proporcionalidade, pela razoabilidade (não só no sentido de bom senso, mas também na razoabilidade quantitativa), pela progressividade, pela capacidade contributiva. Todos esses preceitos constitucionais estão entrelaçados com o princípio que veda o efeito confiscatório dos tributos.

Depois de confirmar a dificuldade em se reconhecer o efeito confiscatório tanto de apenas um tributo quanto do sistema tributário inteiro, o autor destaca a relevância do papel que deve ser exercido pelo Poder Judiciário para dar maior concretude e aplicabilidade ao princípio, de modo a não o tornar letra morta na Constituição.

Com efeito, Estevão Horvath tem razão ao pontuar a enorme dificuldade em se avaliar a ocorrência de confisco na chamada “zona nebulosa”. De fato, a resposta para a questão metafórica posta por ele a respeito do homem com 1,80 m de altura variará sempre de acordo com o subjetivismo de quem a responde.

Novamente, o que se propõe é que a questão seja analisada pelo viés do postulado da proporcionalidade. Logo, a regra tributária será considerada desnecessária (e, por conseguinte, desproporcional) quando possa ser substituída por outra tão eficiente quanto e que atinja em menor grau a capacidade contributiva, o direito à propriedade, e outros direitos fundamentais.

2.2.2. Dos princípios gerais da proteção do meio ambiente

2.2.2.1. Princípios do poluidor-pagador e do protetor-recebedor

Pode-se afirmar que os dois princípios estão implicitamente contidos na Constituição Federal, notadamente nos arts. 170 e 225. No primeiro, a defesa do meio ambiente foi eleita como princípio fundamental da ordem econômica, de tal modo que a tutela e a recuperação do meio ambiente devem, em harmonia com os demais princípios do art. 170 da Lei Maior, guiar a ordem econômica para assegurar a existência digna de todos, conforme os ditames da ordem social.

Por seu lado, o art. 225 da Constituição Federal garante 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.

Repara-se, assim, que a ordem econômica deve prestigiar os agentes que efetivamente garantam o bem-estar ambiental e impor as medidas cabíveis em relação aos poluidores. Por sua vez, cabe ao Poder Público preservar o meio ambiente saudável e equilibrado, privilegiando assim os seus defensores e, por outro lado, defendê-lo das agressões dos poluidores.

Conforme o Princípio 16 da Declaração do Rio de 1992¹⁰⁶, “o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição”. Com base nisso, “as autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais”.

Já em 1981, o princípio fundamentou o mandamento do art. 14, § 1º, da Lei n. 6.938/81, que prevê que “é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade”.

Como visto, a função precípua do princípio é o de internalizar custos ambientais, impondo que o poluidor indenize toda a coletividade pelos danos ambientais provocados independentemente de culpa. Essa ressalva se faz importante na medida em que não se pode confundir o princípio como uma permissão para que se polua sob condição de pagamento (“pagador-poluidor”). Isto é, inexistente o direito de poluir mediante pagamento, mas sim o dever de indenizar e recuperar os gastos ambientais.

Pode-se dizer, noutro giro, que o princípio do protetor-recebido é o outro lado da moeda em termos de proteção ambiental e tem por objetivo incentivar e privilegiar o agente ou atividade que age preventiva e conscientemente em matéria ambiental. É uma excelente forma de se prestigiar aquele que protege e previne.

Ambos os princípios estão relacionados ao que se convencionou denominar “externalidades negativas” e “externalidades positivas”. Luís Eduardo Schoueri nos ensina que ambas decorrem de falhas nos mecanismos de mercado e utiliza-se dos seguintes exemplos para explicá-los com didática: “a atividade poluidora gera danos ambientais, que não são suportados por seus causadores; externalidade positiva, por outro lado, pode surgir quando uma empresa, para atender a seu mercado, exige de seus fornecedores a observância de práticas favoráveis ao meio ambiente”¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Declaração do Rio (ECO/1992). Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>. Acesso em: 05.05.2017.

¹⁰⁷ SCHOUERI, op. cit., 2005, p. 236.

Segundo o autor, as duas externalidades são falhas do mercado porque: “no caso do poluidor, o fato de ele não suportar os custos indiretos causados permite-lhe praticar preços mais reduzidos, sem afastar sua lucratividade. A externalidade positiva, de igual modo, não reverte em maior renda para quem a gera”¹⁰⁸.

Desse modo, as externalidades negativas seriam corrigidas pelo princípio do poluidor-pagador, na medida em que a sua desídia ambiental seria compensada com a cobrança pecuniária por meio da internalização artificial de custos. Tem razão Schoueri ao afirmar que esse princípio guarda íntima relação com o princípio da equivalência em matéria tributária: “Aqui, como lá, o tributo deve compensar vantagens recebidas por conta de prestações estatais (...). Daí a ideia de ela servir para financiar gastos ambientais em que o Estado incorra”¹⁰⁹.

Por outro lado, as externalidades positivas ensejam a garantia do protetor-recebedor. Ou seja, aquele que incorre em diversos investimentos e custos com o objetivo de proteger e resguardar o meio ambiente deve ser recompensado por isso. Com efeito, em última *ratio*, serão ambos os princípios que fundamentam, do ponto de vista ambiental, a instituição de normas tributárias cujo escopo seja a preservação ou recuperação do meio ambiente.

Assim, aquele que polui deve pagar, o que, no âmbito tributário, traduzir-se-ia na imposição de, *e.g.*, CIDE, pela União, que vise internalizar os custos ambientais provocados pela atividade ou empreendimento. Por outro lado, aquele que protege o meio ambiente e que age preventivamente deve receber algo em troca, o que pode significar o direito à fruição de vantagens fiscais concedidas condicionadamente pelo respectivo ente tributante, tais como isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido etc.

Cabe repisar que a norma tributária que vier a corrigir falhas de mercado, sejam elas externalidades positivas ou negativas, deve obediência ao que determinam as normas constitucionais que estabelecem competências legislativas e tributárias, assim como não devem ir na contramão de outros princípios tributários ou da ordem econômica.

Isto, pois, como já dito, se a medida posta puder ser substituída por outra tão eficiente quanto e que imponha menor prejuízos aos outros princípios, o julgador deverá reconhecer então a sua desproporcionalidade.

¹⁰⁸ Idem.

¹⁰⁹ Idem.

2.2.3. Dos princípios gerais da ordem econômica

Nos termos do que assegura o art. 170 da Constituição Federal, a ordem econômica brasileira está fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa e tem por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: a soberania nacional; a propriedade privada; a função social da propriedade; a livre concorrência; a defesa do consumidor; a defesa do meio ambiente; a redução das desigualdades regionais e sociais; a busca do pleno emprego; e o tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte.

Ao tratar sobre os fundamentos da ordem econômica, José Afonso da Silva¹¹⁰ apregoa que, ao mesmo tempo em que consagra uma economia de raiz capitalista, a Constituição assegura que o valor do trabalho humano se sobreponha aos demais valores da economia de mercado, *in verbis*:

A Constituição declara que a ordem econômica é fundada na *valorização do trabalho* e na iniciativa privada. Que significa isso? Em primeiro lugar quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza, capitalista, pois a *iniciativa privada* é um princípio básico da ordem capitalista. Em segundo lugar significa que, embora capitalista, a ordem econômica dá prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado. Conquanto se trate de declaração de princípio, essa prioridade tem o sentido de orientar a intervenção do Estado, na economia, a fim de fazer valer os valores sociais do trabalho que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil (art. 1º, IV).

Desse modo, está claro que os pilares de sustentação da ordem econômica são a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, enquanto seu objetivo é assegurar a todos existência digna com amparo em todos os citados princípios.

2.2.3.1. Princípios da propriedade privada e da função social da propriedade

O art. 170 da Carta Magna elege a propriedade privada como seu princípio basilar, contudo, deixa claro que o proprietário deve observar a sua correta função social. Assim, em última análise, protege-se efetivamente a propriedade privada que desempenhe a sua função social.

Aliás, quanto a isso, cumpre relembrar que a própria Constituição Federal, em seu art. 182, § 4º, II, impõe mecanismo tributário para a efetiva tutela da função social da propriedade

¹¹⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 788.

consistente na exigência do IPTU com alíquotas progressivas no tempo ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

No mais, em linha no que já foi dito acima, é evidente que a tributação ambientalmente orientada não pode privilegiar apenas a defesa do meio ambiente e, por outro lado, afrontar demasiadamente a capacidade contributiva do sujeito passivo a ponto de assumir caráter confiscatório e, assim, afetar o seu direito à propriedade. Uma norma assim posta poderia ser reconhecida como desproporcional, isto é, desnecessária ao fim a que se propõe e, por isso, inconstitucional.

2.2.3.2. Princípio da livre concorrência

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, a livre-iniciativa não se confunde com a livre concorrência. A primeira é tida como fundamento ou pressuposto da ordem econômica, ao passo que a livre concorrência, princípio esculpido no art. 170, IV, da Constituição Federal, funciona como baliza à ordem econômica, a qual tem por finalidade assegurar a existência digna a todos.

Assim, firmado nessas premissas, Schoueri assevera que a livre concorrência, ao lado dos outros, é um princípio que possibilita à ordem econômica assegurar a concorrência saudável entre os agentes econômicos, a fim de alcançar a almejada existência digna. Em suas palavras: “o sentido da liberdade na concorrência vem, então, na ideia de um direito assegurado a todos. A concorrência deve estar aberta à totalidade da coletividade (livre acesso) e deve voltar-se ao interesse da sociedade (existência digna de todos)”¹¹¹. Em síntese, a livre concorrência nunca pode ser um fim em si mesma.

No âmbito de intersecção entre o sistema tributário e a ordem econômica, Schoueri assevera que a norma tributária pode ser empregada como forma de “intervenção negativa”, quando visa corrigir falhas naturais do mercado, ou como meio de “intervenção positiva”, hipótese em que busca concretizar os objetivos prestigiados pela ordem econômica.

Destarte, a livre concorrência pode servir como limite à tributação ou, por outro lado, como um fundamento ou justificativa para a imposição de normas tributárias indutoras. Neste segundo caso, a tributação objetivaria justamente corrigir as falhas naturais do mercado.

É o que Luís Eduardo Schoueri chama de “duplo dividendo dos tributos corretivos”: ao mesmo tempo em que os tributos funcionam como mecanismo de arrecadação (“primeiro

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 245. v. 11.

dividendo”), podem servir também para corrigir falhas de mercado (“segundo dividendo”). Nas palavras do autor, “a norma tributária fomentará a livre concorrência quando, por meio de estímulos, levar os agentes a práticas que incrementem o próprio mercado, ou melhor, a competição no mercado”¹¹².

Por outro lado, o autor reconhece que a própria livre concorrência pode limitar a norma indutora. Tal ideia está bastante vinculada com a noção de “neutralidade fiscal”. Segundo Schoueri, a neutralidade não deve ser entendida como a impossibilidade de que a tributação influencie em decisões do mercado, o que inclusive seria utópico. Na realidade, a neutralidade deve ser analisada de forma mais restrita, como “a neutralidade em relação à livre concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado”¹¹³.

Em termos mais modestos, se um dos princípios norteadores da ordem econômica é a livre concorrência, não faria sentido que se impusesse uma norma tributária “não neutra” que vá em desencontro a tal princípio. Veja-se, a norma indutora encontra limite na livre concorrência na medida em que não deve afrontá-la e, por isso, deve ser neutra.

Temos, assim, que as normas tributárias ambientalmente orientadas podem ser empregadas como forma de “intervenção negativa”, quando visa corrigir falhas naturais do mercado (externalidades positivas e negativas), como, por exemplo, desequilíbrios na livre concorrência ocasionados por questões ambientais (*e.g.*, a empresa “A” consegue vantagem concorrencial em relação à empresa “B” porque os preços de seus produtos são menores em razão do seu menor custo/investimento na preservação/recuperação do meio ambiente) ou como meio de “intervenção positiva”, hipótese em que busca concretizar os objetivos prestigiados pela ordem econômica, o que pode envolver a própria defesa do meio ambiente, visto este ser um de seus princípios.

Neste segundo aspecto, a intervenção para a tutela do meio ambiente poderá encontrar na própria livre concorrência uma limitação, vez que não será dado ao ente federado intervir na economia para proteger o meio ambiente e, por outro lado, mitigar a livre concorrência e a própria neutralidade fiscal. Novamente, uma medida assim posta deveria ser substituída por outra tão eficiente quanto e que impacte em menor medida a livre concorrência.

¹¹² Ibid., p. 243.

¹¹³ Ibid., p. 254.

2.2.3.3. Princípio da defesa do meio ambiente

Como parte de seu cuidado com a proteção e manutenção de um meio ambiente saudável para toda a coletividade, o constituinte houve por bem eleger como princípio norteador da ordem econômica a defesa do meio ambiente mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Como dito acima, a intervenção por norma tributária na ordem econômica poderá ocorrer negativa ou positivamente. No primeiro caso, eventual falha de mercado pode ensejar um desequilíbrio na defesa do meio ambiente, cabendo à norma tributária atuar para corrigir a falha e, como consequência, proteger o meio ambiente. No segundo caso, a imposição da norma tributária tem por objetivo precípuo a própria proteção/recuperação do meio ambiente, contudo, a norma imposta não poderá ser não neutra a ponto de desequilibrar a livre concorrência ou afrontar outros princípios norteadores da ordem econômica.

Destaca-se, ademais, que o próprio princípio da defesa do meio ambiente nos fornece o *discrímen* necessário para que não haja afronta ao princípio da isonomia no campo tributário. Isso, pois o dispositivo constitucional impõe que a proteção ambiental se dá mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Em termos mais diretos, a atividade poluidora está em posição absolutamente distinta daquela mais protetora, o que justifica a imposição de norma tributária (*e.g.*, CIDE) baseada no princípio do poluidor-pagador para os poluidores e, por outro lado, norma tributária indutora concessora de vantagem fiscal, baseada no ideal de protetor-recebedor, para o segundo caso.

3. ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

3.1. Da previsão constitucional à proteção ambiental

Ainda que as Constituições anteriores tenham tratado da matéria ambiental, nenhuma delas havia disposto sobre o tema de maneira tão profunda e pormenorizada como a Constituição de 1988, a qual, além de dedicar Capítulo específico ao tema, dispõe sobre o assunto em diversos outros dispositivos esparsos¹¹⁴, não sendo exagero dizer que a Carta Constitucional brasileira é uma das mais avançadas nessa matéria¹¹⁵.

Nesse contexto constitucional, o meio ambiente ecologicamente equilibrado foi alçado a direito difuso de terceira dimensão, cabendo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, tal como expressamente esculpido em seu art. 225.

Conforme o § 1º do preceito constitucional, para assegurar a efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, compete ao Poder Público:

- (i) preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;
- (ii) preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;
- (iii) definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;
- (iv) exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;
- (v) controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

¹¹⁴ Além dos citados, deve-se mencionar o art. 5º, LXXXIII, da Constituição Federal, segundo o qual “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”, assim como o art. 129, III, que prevê a competência do Ministério Público para “promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”.

¹¹⁵ NOVELINO, op. cit., p. 240.

- (vi) promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;
- (vii) proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

Por sua vez, o § 2º impõe que aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei. Na sequência, o § 3º determina que as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Os §§ 4º, 5º, e 6º preveem, em sequência, que: a Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional; são indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais; e as usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.

Assim, diante do mandamento constitucional, o meio ambiente ecologicamente equilibrado deve ser compreendido no âmbito dos direitos difusos de terceira dimensão, isto é, aqueles que “materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais”¹¹⁶.

E não é só, a defesa do meio ambiente foi posta pela Carta Constitucional como princípio basilar da ordem econômica nacional, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, nos exatos termos de seu art. 170, VI, de tal forma que a tutela do meio ambiente possui prevalência *prima facie* sobre a ordem econômica¹¹⁷.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 22.164/SP. Relator: Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgado em 30.10.1995, DJ 17.11.1995 PP-39206 EMENT VOL-01809-05 PP-01155. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85691>>. Acesso em: 17.06.2017.

¹¹⁷ Quanto ao tema, vale trazer à baila o seguinte Acórdão exarado pelo Pleno do STF: “A QUESTÃO DA PRECEDÊNCIA DO DIREITO À PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE: UMA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPLÍCITA À ATIVIDADE ECONÔMICA (CF, ART. 170, VI) – DECISÃO NÃO REFERENDADA – CONSEQUENTE INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR. A PRESERVAÇÃO DA INTEGRIDADE DO MEIO AMBIENTE: EXPRESSÃO CONSTITUCIONAL DE UM DIREITO FUNDAMENTAL QUE ASSISTE À GENERALIDADE DAS PESSOAS. – Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Trata-se de um típico direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão), que assiste a todo o gênero humano (RTJ 158/205-206). Incumbe, ao Estado e à própria coletividade,

Na seara das competências materiais, a Carta Magna atribuiu, em seu art. 23, VI e VII, à União, Estados, DF e Municípios, a competência comum de (i) proteger o meio ambiente e de combater a poluição em qualquer de suas formas, assim como de (ii) proteger as florestas, a fauna e a flora.

No que se refere à competência legislativa, o art. 24, VI, VII e VIII, da Carta Constitucional dispõe que compete à União, aos Estados e ao DF legislar concorrentemente sobre: (i) florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; (ii) proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico; (iii) responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico.

Neste ponto, vale observar que, por imposição dos §§ 1º a 4º do dispositivo, no âmbito da legislação concorrente, a União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, cabendo aos Estados e DF o exercício da competência suplementar dos Estados.

Por outro lado, caso inexistir lei federal prevendo normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades, com a ressalva de que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, apenas no que lhe for contrário.

Aos Municípios, por seu turno, a competência para tratar sobre matéria ambiental encontra-se definida no art. 30, I e II, da Constituição Federal, segundo o qual cabe a eles legislar sobre assuntos de interesse local ou até mesmo suplementar a legislação federal e estadual no que couber.

a especial obrigação de defender e preservar, em benefício das presentes e futuras gerações, esse direito de titularidade coletiva e de caráter transindividual (RTJ 164/158-161). O adimplemento desse encargo, que é irrenunciável, representa a garantia de que não se instaurarão, no seio da coletividade, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade, que a todos se impõe, na proteção desse bem essencial de uso comum das pessoas em geral. Doutrina. A ATIVIDADE ECONÔMICA NÃO PODE SER EXERCIDA EM DESARMONIA COM OS PRINCÍPIOS DESTINADOS A TORNAR EFETIVA A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE. – A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a ‘defesa do meio ambiente’ (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral. Doutrina. Os instrumentos jurídicos de caráter legal e de natureza constitucional objetivam viabilizar a tutela efetiva do meio ambiente, para que não se alterem as propriedades e os atributos que lhe são inerentes, o que provocaria inaceitável comprometimento da saúde, segurança, cultura, trabalho e bem-estar da população, além de causar graves danos ecológicos ao patrimônio ambiental, considerado este em seu aspecto físico ou natural. (...)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.540. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 01.09.2005, DJ 03.02.2006 PP-00014 EMENT VOL-02219-03 PP-00528. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387260>>. Acesso em: 17.06.2017).

Noutro giro, ainda como fruto da pormenorizada disciplina constitucional, a preservação do meio ambiente foi posta como um dos elementos de estrita observância do proprietário de imóvel rural. Dessa forma, nos termos do art. 186 da Constituição Federal, a função social da propriedade rural é cumprida quando atender, simultaneamente, dentre outros critérios legais, o da utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente.

Além destes citados dispositivos que tratam diretamente da questão ambiental, vale lançar luz também ao comando do § 3º do art. 5º da Carta Magna, segundo o qual “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Logo, o dever de proteção do meio ambiente também deve ser visto a partir dos tratados e acordos internacionais em matéria de meio ambiente que são assinados pelo Presidente e ratificados pelo Congresso Nacional.

Destarte, resta bastante clara a necessidade de que as pessoas jurídicas de direito público interno tutelem de forma efetiva a preservação do meio ambiente. Dentre as variadas formas possíveis para tal desiderato, a tributação é uma ferramenta possível, mas que infelizmente ainda é pouco explorada no Brasil.

Nesse contexto, um estudo¹¹⁸ bastante interessante desenvolvido em 2014 pela OECD¹¹⁹ acerca da tributação ambiental em diversos países confirma-nos que muito ainda precisa ser feito no País nesse âmbito.

No levantamento realizado, um dos parâmetros adotados foi o da relação entre o PIB de cada país com o percentual de receitas advindas de tributos ambientais (“environmentally related tax revenue”). Os três primeiros países da lista são Dinamarca, Eslovênia e Itália, com, respectivamente, 4,11%, 3,86% e 3,85% do PIB relacionado à tributação ambiental. O Brasil aparece quase no final da lista com apenas 0,6%, atrás de outros países sul-americanos como Uruguai (1,69%), Argentina (1,3%) e Chile (1,21%).

Outro parâmetro utilizado foi o do percentual representado pela tributação ambiental no total das receitas tributárias dos países considerados. No Brasil, o percentual constatado foi

¹¹⁸ Green growth challenge: Shifting the tax burden in favour of environmentally related taxation. Disponível em: <<http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/environmentaltaxation.htm>>. Acesso em: 10.07.2017.

¹¹⁹ The Organisation for Economic Co-operation and Development (em tradução livre: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

de 1,76%, ao passo que em países como Índia, República Dominicana, Honduras e Turquia, os percentuais ultrapassam os 10%.

Percebe-se, dessa forma, a necessidade não só de manter os instrumentos tributários de proteção ambiental adotados, mas também de incrementá-los de modo a alçar o Brasil em posições mais privilegiadas no que se refere à proteção do meio ambiente por meio da tributação.

3.2. Do conceito de meio ambiente

Logo de início é importante estabelecer o conceito de meio ambiente, até mesmo para fins de corte metodológico com o objetivo de manter bem delimitado o escopo do trabalho.

A esse respeito, a Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, n. 6.938, de 31 de agosto de 1981, estabelece em seu art. 3º, I, que, para os devidos fins legais, meio ambiente é “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”.

Com efeito, é de se apontar que a definição legal não abrange toda a diversidade do meio ambiente. A rigor, o conceito de meio ambiente não está limitado a elementos vivos ou às noções de fauna e flora. Muito pelo contrário, fala-se hoje em meio ambiente cultural, artificial, laboral, urbano etc.

Sobre o tema, são bastante esclarecedoras as lições de José Afonso da Silva¹²⁰:

O meio ambiente é, assim, interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as formas. A integração busca assumir uma concepção unitária do ambiente, compreensiva dos recursos naturais e culturais.

Para reforçar, Fernando dos Reis Condesso define o meio ambiente:

O (meio ou) ambiente é, ao mesmo tempo, um meio e um sistema de relações. A existência e a conservação de uma espécie estão subordinadas aos equilíbrios entre os processos do seu meio. O (meio) ambiente é este conjunto de dados fixos e de equilíbrios de forças concorrentes, que condicionam a vida de um grupo biológico, que comporta ele próprio, simbioses e parasitoses, que entram na combinação dos equilíbrios¹²¹.

¹²⁰ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20.

¹²¹ CONDESSO, Fernando dos Reis. **Direito do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2001. p. 121.

Não obstante se reconheça a abrangência do conceito de meio ambiente, faz-se necessário frisar que as considerações deste trabalho são estritamente direcionadas ao meio ambiente natural, abrangido pela tutela constitucional destacada no item anterior.

3.3. Do conceito e limites dados pela doutrina quanto à tributação ambiental

Demonstrada a vasta previsão constitucional quanto à defesa e preservação do meio ambiente, assim como as delimitações metodológicas quanto à extensão do conceito de meio ambiente, cabe então trazer à baila as definições e apontamentos normalmente trazidos pela doutrina quanto à tributação ambiental no Brasil.

A esse respeito, destacam-se as palavras de Regina Helena Costa¹²², para quem a tributação ambiental é:

o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).

Não obstante, *data venia*, há que se discordar, ao menos parcialmente, da assertiva. De fato, o produto da arrecadação de tributos pode ser revertido para a tutela do meio ambiente, contudo, essa questão está muito mais relacionada à política orçamentária e financeira do que tributária, até mesmo porque, nos termos do art. 167, IV, da Constituição Federal, é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Prossigamos.

Regina Helena Costa defende que, do ponto de vista da fiscalidade, a tributação deve obediência comum a todos os princípios e limitações impostas pela Constituição, contudo, sob o manto da extrafiscalidade, derroga-se parcialmente a aplicação do princípio da capacidade contributiva, esculpido no art. 145, § 1º, da Lei Maior, porém mantém-se a total observância da proteção ao mínimo vital, ao não confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais¹²³.

É necessária aqui outra ponderação, a qual já foi feita no capítulo antecedente, no sentido de que a tributação extrafiscal com caráter ambiental não derroga o princípio da capacidade contributiva. Como visto, a partir da análise da proporcionalidade, a norma tributária extrafiscal pode ser considerada desnecessária caso possa ser substituída por outra medida tão eficaz quanto e que não afronte ou que limite menos a capacidade contributiva.

¹²² COSTA, op. cit., p. 313.

¹²³ Ibid., p. 322.

Continuando, ainda de acordo com Regina Helena Costa, o controle das condutas ambientais no Brasil ampara-se, sobretudo, sobre o chamado “comando e controle” (“command and control”), o que se traduz “na edição de normas dirigidas aos particulares, para que adotem comportamentos coerentes ou afinados com a preservação ambiental, cujo cumprimento é fiscalizado mediante o exercício do controle inerente à polícia administrativa”¹²⁴.

Contudo, segundo a autora, esse mecanismo apresenta desvantagens, notadamente no que diz respeito à custosa infraestrutura necessária para a realização da atividade de polícia administrativa.

Essas desvantagens, no entender de Regina Helena Costa, são compensadas pela instituição de tributos ambientais, os quais estimulam uma postura ambientalmente mais correta, uma vez que “interferem no bolso do contribuinte, que prefere adotar comportamentos menos agressivos ao meio ambiente”¹²⁵, bem como requerem uma estrutura muito menos onerosa para a fiscalização.

Noutro giro, importa trazer à baila a preocupação de Roberto Ferraz em realçar que, diante do comando do art. 3º do CTN, tributos não podem ser utilizados como forma de sanção por ato ilícito: “é de fundamental importância que se perceba que a função essencial do tributo é incompatível com qualquer forma de sanção de atividade”¹²⁶.

Nessa linha, Roberto Ferraz afirma que “seria portanto totalmente impróprio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados. Quando o objetivo seja sancionar, o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar; mas nunca o tributo”¹²⁷.

Isso não quer dizer que não se possa impor tributação diferenciada e mais pesadamente a atividades nocivas, contudo, “a tributação ambientalmente orientada haverá de respeitar a estrutura e regras próprias do tributo (que, repita-se, jamais pode caracterizar sanção)”¹²⁸.

Para Roberto Ferraz, a função precípua dos tributos ambientalmente orientados é a de internalizar custos ambientais com a necessária vinculação do produto da arrecadação a essa tarefa. Essa internalização mostra-se bastante flexível, uma vez que, ao compor o custo dos produtos, estimula-se a adoção de práticas ecologicamente mais corretas, de modo a diminuí-lo, e também menos onerosa do que a atividade comum de fiscalização (poder de polícia) desempenhada pelo Estado.

¹²⁴ Idem.

¹²⁵ Idem.

¹²⁶ FERRAZ, op. cit., p. 340.

¹²⁷ Ibid., p. 341.

¹²⁸ Idem.

Conforme o autor, a tutela ambiental é muito mais eficaz mediante a utilização de mecanismos que demonstrem o custo ambiental dos produtos (internalização do custo ambiental), do que o simples aumento da carga tributária sobre produtos ou atividades cujo consumo ou exercício se pretenda diminuir¹²⁹.

Em razão disso, Ferraz conclui que no sistema constitucional brasileiro não há espaço para a simples majoração de impostos sobre atividades consideradas poluidoras – por exemplo, os setores de energia elétrica e de petróleo. Para ele, a efetiva tutela ambiental é possível por meio da instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, das taxas de polícia ou de serviços, das contribuições de melhoria e até mesmo dos empréstimos compulsórios.

Diante das ponderações de Roberto Ferraz, concorda-se integralmente com a afirmação de que a simples majoração de impostos talvez não seja o caminho mais eficiente e célere para a concretização da tutela do meio ambiente.

Por sua vez, Heleno Torres defende que os chamados “tributos ambientais” são somente aqueles em que seja possível identificar o “motivo” da preservação ambiental em sua própria regra-matriz, nunca fora dela ou no simples destino da arrecadação. Isto é, “a finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225, da CF”¹³⁰.

Assim, para Heleno Torres seria constitucionalmente inviável a instituição de “imposto ecológico”, salvo no caso do exercício da competência residual da União, nos termos do art. 154, I, da Constituição Federal. O imposto, assim instituído, deve então ser não cumulativo e não possuir fato jurídico ou base de cálculo idênticos aos já existentes, e, ainda, com o cuidado de que, ao final, os consumidores finais não se tornem os efetivos contribuintes da exação.

Nessa linha, Heleno Torres mostra seu descrédito na aplicação do princípio do poluidor-pagador em matéria tributária, salvo no caso de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, desde que dentro de limites bem demarcados.

Destarte, em suma, para Torres, para que seja considerado como ambiental, a regra-matriz do tributo deve estar vinculada com o “motivo constitucional” (proteção do meio ambiente). O seguinte trecho de sua obra deixa mais evidenciada a sua linha de raciocínio¹³¹:

¹²⁹ Ibid., p. 342.

¹³⁰ TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: _____ (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 130.

¹³¹ Ibid., p. 103.

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

Em todos estes, contudo, precisa vir demonstrado o nexo causal entre a materialidade tributável e demais elementos da regra-matriz tributária e a potencialidade de afetação ambiental, a motivar qualquer tratamento diverso, sob pena de derivar para o discriminatório, ao não se identificar o critério de tratamento similar entre sujeitos que se encontrem em situação equivalente, com absoluta transparência e objetividade nos procedimentos. Quer dizer, precisa vir demonstrado o vínculo entre o “motivo constitucional” (preservação e conservação do meio ambiente) com o exercício da competência tributária.

Ao assim ponderar, o autor limita a abrangência da tributação ambiental às hipóteses em que seja possível estabelecer um nexo causal entre qualquer um dos critérios da regra-matriz de incidência com o “motivo constitucional” da defesa do meio ambiente, que justifique, assim, o tratamento diverso conferido a dado contribuinte.

Por seu turno, Luís Eduardo Schoueri relaciona o emprego de normas tributárias indutoras em matéria ambiental com as denominadas externalidades positivas e negativas, sendo que ambas correspondem a falhas de mercado: “no caso do poluidor, o fato de ele não suportar os custos indiretos causados permite-lhe praticar preços mais reduzidos, sem afastar sua lucratividade. A externalidade positiva, de igual modo, não reverte em maior renda para quem a gera”¹³².

Ao lado da correção das externalidades, o emprego de normas tributárias indutoras pode ser também uma boa ferramenta para que se alcancem os objetivos propostos pela ordem econômica, dentre os quais o da defesa do meio ambiente, em linha com o que estabelece o art. 225 da Carta Constitucional.

Isso posto, Schoueri assevera que as normas indutoras sofrem influência direta tanto dos princípios tributários quanto daqueles vinculados à ordem econômica, tal como “vetores em direções diversas, de cuja somatória (ponderação) se extrai o direcionamento exigido pelo

¹³² SCHOUERI, 2005, op. cit., p. 236.

ordenamento constitucional para a definição do regime jurídico das normas tributárias indutoras”¹³³.

Além da devida observância aos princípios tributários e da ordem econômica, Schoueri estabelece outro limite para o emprego de normas tributárias em matéria ambiental: “apenas será possível, em nosso sistema constitucional, uma vez confirmada a confluência da competência tributária (arts. 153 a 156 da Constituição Federal) e da competência material (de regra, concorrente, observadas algumas competências privativas)”¹³⁴.

Não menos importantes são as lições de Roque Antonio Carrazza, para quem o art. 170, VI, da Constituição Federal impõe repercussões tributárias de grande magnitude. De fato, em nossa realidade jurídica, reconhece-se que o tributo “pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos”.

Roque Antonio Carrazza destaca que a tributação extrafiscal faz com que “a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progresso sociais”¹³⁵.

Por último, Carrazza faz a importante ressalva, já feita neste trabalho, de que “as pessoas políticas devem ter a preocupação constante de, a pretexto de proteger a ecologia, não virem a extravasar os lindes de suas competências tributárias, ferindo direitos fundamentais dos contribuintes”¹³⁶.

Já Fernando Facury Scaff e Lise Vieira da Costa Tupiassu destacam o papel da evolução da tutela dos direitos fundamentais, de tal forma que o que inicialmente se dava no âmbito individual, passou a abranger grupos coletivos para, então, albergar também os interesses difusos, isto é, direitos não limitados a um indivíduo ou grupo de indivíduos. Soma-se à defesa dos interesses difusos o conceito de “futuras gerações”, de tal modo que atualmente a preocupação do Direito não deve estar limitada somente à geração presente, mas especialmente sobre as futuras¹³⁷.

Firmado nessa premissa, o direito tributário não deve ser visto apenas como um instrumento de arrecadação, mas sim como um instrumento para a consecução de políticas públicas em diversas áreas do conhecimento humano, o que abrange evidentemente a área

¹³³ Ibid., p. 240.

¹³⁴ Ibid., p. 252.

¹³⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 818.

¹³⁶ Ibid., p. 822.

¹³⁷ SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 743.

ambiental, em linha com o que dispõe a Constituição Federal, notadamente em seus arts. 3º, 170, 225 e 252¹³⁸.

Por seu turno, sob o ponto de vista do Direito espanhol, Carlos Palao Taboada esclarece que a finalidade extrafiscal é devidamente admitida na Espanha, onde se reconhece, inclusive, que a adoção de medidas tributárias extrafiscais impõe restrição ao princípio da capacidade contributiva, desde que a finalidade pretendida esteja constitucionalmente prevista e tutelada, tal como ocorre com a proteção ao meio ambiente.

Todavia, com amparo nos ensinamentos de Herrera Molina, Carlos Taboada faz a ressalva¹³⁹ de que a restrição à capacidade contributiva deve antes passar por um triplo controle, correspondente ao exame da proporcionalidade. Destarte, o sacrifício a referido princípio só tem cabimento quando for constatada que a norma extrafiscal é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, *in verbis*¹⁴⁰:

Los fines extrafiscales de los tributos están perfectamente admitidos en el Derecho español. Por otra parte, la conciliación de estos fines con el principio de capacidad contributiva, y por tanto su constitucionalidad desde este punto de vista, no plantea en la actualidad ningún problema dogmático: las restricciones del principio de capacidad económica que pueda exigir la introducción de fines extrafiscales en los impuestos son admisibles en cuanto dichos fines estén constitucionalmente reconocidos y tutelados. Así sucede con la protección del medio ambiente, que la Constitución Española consagra en su artículo 45 como uno de los “principios rectores de la política social y económica”.

El sacrificio del principio de capacidad contributiva debe, sin embargo, ser proporcionado, para lo cual tiene que superar, como expone Herrera Molina, un triple control: 1) de idoneidad de los tributos o elementos tributarios ambientales para alcanzar su objetivo; “es decir de constituir un verdadero incentivo para la protección del medio ambiente, puesto que de otro modo no podría justificarse la desviación del principio de capacidad económica”; 2) de necesidad o lesión mínima que “implica que no existan otras medidas igualmente eficaces y económicas que permitan alcanzar los mismos objetivos de protección ambiental con una menor incidencia sobre los derechos de los interesados y una menor desviación de otros principios

¹³⁸ *Idem*.

¹³⁹ TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 83.

¹⁴⁰ Trad. livre: “Os fins extrafiscais dos tributos são perfeitamente admitidos no Direito espanhol. Além disso, a conciliação destes fins com o princípio da capacidade contributiva e, portanto, a sua constitucionalidade, não representa atualmente nenhum problema dogmático: as restrições ao princípio da capacidade económica para a introdução de efeitos extrafiscais nos impostos são admissíveis na medida em que tais propósitos sejam constitucionalmente reconhecidos e protegidos. Assim ocorre com a proteção ambiental, a Constituição espanhola prevê, em seu artigo 45, como um dos ‘princípios orientadores da política social e econômica’.

Sacrificar o princípio da capacidade contributiva deve, contudo, ser proporcional, de forma a superar, como afirmou Herrera Molina, um triplo controle: 1) a adequação dos tributos ou dos elementos tributários ambientais em alcançar o seu objetivo; ‘que é constituir um incentivo verdadeiro para a proteção ambiental, uma vez que de outra forma não poderia ser justificado o desvio do princípio da capacidade económica’; 2) a necessidade ou lesão mínima ‘significa que não existam outras medidas igualmente eficazes e económicas para alcançar os mesmos objetivos ambientais com menos impacto sobre os direitos subjetivos e menor desvio de outros princípios constitucionais’; e 3) teste de proporcionalidade em sentido estrito, que ‘exige ponderar os benefícios ambientais e o prejuízo sofrido pelo princípio da capacidade económica’”.

Constitucionales”; y 3) control de proporcionalidad en sentido estricto, que “exige ponderar los beneficios ambientales y la lesión sufrida por el principio de capacidad económica”.

Veja-se, então, que as colocações de Carlos Taboada se aproximam com o que já foi exposto no Capítulo 2 deste trabalho. A única ressalva que se faz é que somente os exames da adequação e da necessidade podem efetivamente ser reduzidos a argumentos de coerência jurídica, motivo pelo qual não se entende aplicável o exame da proporcionalidade em sentido estrito.

Ante o exposto, não há dúvidas de que a Constituição Federal brasileira impôs rígida e pormenorizada disciplina ambiental. Tanto é assim que alçou o meio ambiente ecologicamente equilibrado a direito difuso de terceira dimensão (art. 225) e a princípio basilar da ordem econômica nacional (art. 170, IV), conferindo, outrossim, competência comum (art. 23, VI e VII), competência concorrente (art. 24, VI, VII e VIII) e competência municipal (art. 30, I e II) para a sua efetiva tutela.

Dito isso, defende-se aqui que a chamada tributação ambiental não deve ganhar contornos tão elásticos nem tão rígidos, como propõem alguns estudiosos do tema. A tributação ambiental ora proposta abrange o exercício extrafiscal de competências tributárias pelos entes tributantes, com o objetivo de estimular ou desestimular comportamentos ambientais, e, igualmente, o exercício da competência da União para a instituição de CIDE.

Dessa forma, deve-se compreender que, embora de fato as receitas arrecadadas com impostos possam ser posteriormente aplicadas em matéria ambiental, conforme dispuser a lei orçamentária, tal questão tem a ver com diretivas orçamentárias e não com direito tributário, tanto é assim que a Constituição Federal, em seu art. 167, IV, veda a vinculação de receitas de impostos a fundos, órgãos ou despesas.

Veja-se, assim, que somente diante da inexistência dessa vedação constitucional é que seria possível sustentar, assim como Regina Helena Costa, que a fiscalidade dos impostos também seja empregada como ferramenta de tributação ambiental.

De outro lado, não se deve restringir tanto a tributação ambiental a ponto de excluir dela os impostos. Ora, em que pesem as críticas, é de se admitir a possibilidade prática de que o ente tributante majore as alíquotas de impostos com objetivo extrafiscal, sem que isso acarrete sanção por ato ilícito, embora, de fato, em situações bastante específicas.

Nesse caso, pode-se citar como exemplo a norma da União que majore a alíquota do IPI para veículos movidos a gasolina (mais poluentes) e, por outro lado, reduza a alíquota para

veículos movidos a energia elétrica (menos poluentes), com o objetivo de estimular a aquisição de produto menos agressivo ao meio ambiente.

Trata-se, a rigor, de exemplo da utilização da tributação como ferramenta para a imposição de medida extrafiscal, da qual temos diversos exemplos práticos e corriqueiros no Brasil (*e.g.*, alíquota zero do IPI para linha branca, majoração ou redução do IOF sobre medidas cambiais, majoração do IPI para veículos produzidos no exterior etc.).

Desta feita, no âmbito deste trabalho, a tributação ambiental obrigatoriamente compreenderá dois estudos. O primeiro envolve a análise da instituição de CIDE, pela União, fundada no art. 149 da Constituição Federal, com o objetivo de intervir na ordem econômica para corrigir externalidades positivas ou negativas em matéria ambiental, ou simplesmente para estimular a proteção do meio ambiente, princípio basilar da ordem econômica.

O segundo, o emprego da extrafiscalidade dos impostos, por todos os entes tributantes, com o objetivo de orientar comportamentos do ponto de vista ambiental, o que encontra embasamento (ou “motivo constitucional”) em diversos dispositivos constitucionais, notadamente os arts. 23, VI, 24, VI, VII e VIII, 30, I e II, e 225 da Carta Magna. Como já defendido, a aplicação de normas indutoras deve estar amparada na estrita conciliação entre a competência material e legislativa do respectivo ente.

Concorda-se, por fim, que a correta utilização de mecanismos tributários para a tutela ambiental, além de se mostrar eficiente, diminui consideravelmente os enormes encargos inerentes ao emprego da máquina pública como fiscalizadora dos diversos e inúmeros nichos poluidores.

3.4. Das dificuldades na imposição da tributação ambiental

Luís Eduardo Schoueri¹⁴¹ aponta três principais dificuldades na efetiva tutela do meio ambiente, que são: (a) a existência de danos ambientais irreversíveis (exemplo: o desaparecimento da flora ou da fauna); (b) seu caráter global, mundial e dinâmico; e (c) dificuldades para a valoração dos custos e benefícios futuros de uma medida ambiental (problema da distribuição intergerações dos recursos).

De fato, a proteção ambiental, ao lado de questões macroeconômicas, sociais e políticas, é um dos temas mais complexos na atualidade. Há décadas reconhece-se o caráter

¹⁴¹ SCHOUERI, *op. cit.*, 2005, p. 239.

global e dinâmico dos problemas ambientais, sobretudo do ponto de vista da influência pejorativa da ação do homem.

Ciente dessa problemática, diversos pactos e tratados internacionais já foram assinados com o objetivo de proteger o meio ambiente e impedir a escalada da degradação ambiental em todos os seus níveis. Pode-se citar, brevemente, a implementação da Agenda 21 durante a realização da ECO-92 no Rio de Janeiro; a assinatura do Protocolo de Kyoto, durante a Conferência das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas em 1997; a realização do Rio+10, no ano de 2002, em Johannesburgo; a celebração do Acordo de Paris durante a 21ª Conferência das Partes (COP21) da UNFCCC, em Paris; dentre outros.

Como exemplo prático das dificuldades mundiais para implementação de medidas protetoras do meio ambiente pode-se citar a decisão recentemente tomada pelo presidente norte-americano Donald Trump de retirar os Estados Unidos da América do Acordo de Paris. O anúncio feito no último mês de maio de 2017 foi recebido com grandes críticas de outros países signatários e até mesmo de governadores de Estados americanos, tal como a Califórnia, a qual se comprometeu a permanecer seguindo as diretrizes fixadas no Acordo.

O exemplo brasileiro, país em desenvolvimento pertencente ao BRICS, também não é nada animador: lapso no saneamento básico de parcelas consideráveis da população; esgotos e dejetos industriais que são despejados em rios e mares; desmatamento de grandes áreas de florestas; a dificuldade no controle de madeiras; o estímulo às avessas do Governo Federal na venda de carros movidos a combustíveis fósseis; etc.

É justamente diante dessas constatações práticas e cotidianas que se mostra absolutamente necessária a adoção de medidas que estimulem toda a coletividade a criar sua própria consciência ambiental. Não é mais possível deixarmos a cargo do Poder Público (federal, distrital, estadual e municipal) que, sob o seu poder de polícia, fiscalize e imponha sanções aos poluidores. A proteção ambiental, como bem enfatiza a Constituição Federal em seu art. 225, é dever público e de toda a coletividade.

Assim, na medida em que atinge direta ou indiretamente toda a coletividade, a tributação mostra-se como ferramenta útil que, se bem utilizada, pode criar essa conscientização coletiva, bem como tornar mais prática e menos burocrática a ação do Poder Público, antes restrita ao exercício do poder de polícia de fiscalizar e impor sanções aos poluidores.

Mesmo reconhecendo sua utilidade, é verdade que a tributação com caráter ambiental encontra ainda grandes obstáculos no Brasil, que variam desde restrições constitucionais, como a estrita observância aos limites impostos pelos princípios ou pelas rígidas repartições de

competências legislativas e tributárias, assim como por questões práticas, já que a imposição de medidas assim depende, sobretudo, de boa vontade política.

Além da superação desses obstáculos, outra preocupação relativa à tributação ambiental diz respeito aos seus efeitos sobre a competitividade. Como será visto linhas abaixo no subcapítulo do Direito Comparado, alguns estudos realizados já apontaram que essa forma de tributação tende a atingir de maneira direta alguns setores da economia, requerendo ações específicas dos Governos para minimizar os impactos.

Outro ponto oportunamente levantado por Luís Eduardo Schoueri¹⁴² diz respeito à questão da “monetização do direito ambiental”. Segundo ele, “utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não mais é visto como alguém que gera danos, mas como alguém que ‘paga a conta’ e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental”¹⁴³.

Com efeito, em linha com o dito acima, a imposição tributária com objetivo ambiental deve ser concretizada com a cautela necessária para que a medida, além de não criar qualquer consciência positiva, seja utilizada como moeda de troca para a poluição, isto é, o poluidor recolhe o tributo para poder poluir.

Portanto, não há dúvidas dos inúmeros óbices a serem transpostos para a proteção e recuperação da natureza em escala mundial. No Brasil, além da devida observância às competências material e tributária e do respeito aos princípios norteadores da tributação e da ordem econômica, a tributação ambiental deve ser imposta com a cautela necessária justamente para evitar que a medida se torne apenas um entrave.

3.5. Exemplos práticos da tributação ambiental no Brasil

De fato, infelizmente ainda temos poucos exemplos de incentivos nesta seara, os quais, nem sempre, mostram-se efetivos em seu objetivo. Além disso, resta clara a ausência de uma política coordenada e harmonizada entre as unidades federadas, existindo apenas medidas isoladas e esporádicas. É o que se nota, a seguir.

¹⁴² SCHOUERI, op. cit., 2005, p. 239.

¹⁴³ Ibid., p. 240.

3.5.1. O ITR e o IR sobre as atividades rurais

O ITR é quase sempre lembrado em exemplos de impostos utilizados com fins ambientais. Isso, pois a Lei n. 9.393/96 autoriza a exclusão da apuração do ITR das áreas de preservação permanente e de reserva legal, bem como aquelas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas.

Com efeito, para fins do cálculo do Valor da Terra Nua (VTN), o art. 10, § 1º, I, *d*, da referida lei autoriza a exclusão do valor relativo a florestas plantadas, ao passo que, na sequência, o § 2º do dispositivo impõe que a área tributável pelo ITR corresponde à área do imóvel rural, menos: as áreas de preservação permanente e de reserva legal; de proteção dos ecossistemas; comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; sob regime de servidão ambiental; e cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Não obstante, o mesmo dispositivo autoriza que sejam excluídos do VTN os gastos com culturas permanentes e temporárias e com pastagens cultivadas e melhoradas, sem exigir, no entanto, qualquer contrapartida ambiental do produtor rural, como, por exemplo, a adoção de insumos, ferramentas e mecanismos menos degradantes.

Além do VTN, o cálculo do ITR devido depende também da determinação do grau de utilização do imóvel rural (GU), o que é feito pela relação percentual entre a área aproveitável (art. 10, § 1º, IV) e a área efetivamente utilizada (art. 10, § 1º, V). Assim, as alíquotas do imposto, entre 0,03% e 20%, variam para mais ou para menos de acordo com a efetiva utilização do imóvel.

Dentre os critérios exigidos para se considerar o imóvel utilizado, temos, por exemplo: a existência de plantação de produtos vegetais; existência de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; exploração de atividades granjeira e aquícola. Ou seja, o proprietário do imóvel rural poderá sofrer uma menor incidência do ITR, em razão do seu elevado GU, sem, entretanto, ter que adotar métodos ou insumos menos agressivos do ponto de vista ambiental.

Além disso, há que se mencionar o teor da Instrução Normativa SRF n. 83, de 11 de outubro de 2001, a qual dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas.

Para fins de apuração do IR devido, autoriza-se uma série de deduções da base de cálculo, tais como: benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos, reparos;

aquisição de tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de cargas e utilitários rurais, utensílios e bens de duração superior a um ano, bem assim de botes de pesca ou caíques, frigoríficos para conservação da pesca, cordas, anzóis, boias, guinchos e reformas de embarcações; estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade; dentre outros.

Nessa mesma direção, a Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017, autoriza, em seu art. 260, que os bens do ativo não circulante imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

Desta feita, verifica-se que as pessoas físicas ou jurídicas produtoras rurais estão autorizadas a efetuar uma série de deduções na apuração do IR no próprio período em que os dispêndios são realizados, sem haver, no entanto, qualquer tipo de contrapartida ambiental.

Portanto, embora, de fato, a legislação do ITR traga alguns dispositivos relacionados à tutela ambiental, percebe-se, por outro lado, que ainda há grande incentivo, tanto na legislação do ITR quanto na do IR, à exploração, plantio, produção, aquisição de insumos e ativo, sem haver a imposição de contrapartidas ao produtor rural, o que evidentemente prejudica fortemente a eficácia da proteção do meio ambiente.

3.5.2. O crédito presumido de IPI e o INOVAR-AUTO

No âmbito do IPI, há de se destacar a previsão dos arts. 5º e 6º da Lei n. 12.375/2010, a qual autoriza que os estabelecimentos industriais apropriem, até 31 de dezembro de 2018, crédito presumido do imposto na aquisição de resíduos sólidos utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. Para os devidos fins, resíduos sólidos são os materiais, substâncias, objetos ou bens descartados resultantes de atividades humanas em sociedade.

De acordo com a lei, o crédito presumido será utilizado exclusivamente na dedução do IPI incidente nas saídas dos produtos que contenham resíduos sólidos em sua composição, desde que os resíduos tenham sido adquiridos diretamente de cooperativa de catadores de materiais recicláveis, constituídas de, no mínimo, vinte cooperados pessoas físicas, ficando vedada, nesse caso, a participação de pessoas jurídicas.

De acordo com o Decreto regulamentador n. 7.619/2011, o crédito presumido será apurado pelo adquirente mediante a aplicação da alíquota da TIPI a que estiver sujeito o produto final resultante do aproveitamento dos resíduos sólidos que se enquadram nas condições estabelecidas, sobre os seguintes percentuais do valor inscrito na nota fiscal:

NCM/TIPI	Produto	Percentual do crédito
39.15	Desperdícios, resíduos e aparas, de plástico.	50%
7001.00.00	Cacos, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro; vidro em blocos ou massas.	50%
47.07	Papel ou cartão para reciclar (desperdícios e aparas).	30%
72.04	Desperdícios e resíduos, e sucata, de ferro fundido, ferro ou aço; desperdícios e resíduos, em lingotes, de ferro ou aço.	30%
7404.00.00	Desperdícios e resíduos, e sucata, de cobre.	10%
7503.00.00	Desperdícios e resíduos, e sucata, de níquel.	10%
7602.00.00	Desperdícios e resíduos, e sucata, de alumínio.	10%
7802.00.00	Desperdícios e resíduos, e sucata, de chumbo.	10%
7902.00.00	Desperdícios e resíduos, e sucata, de zinco.	10%

Trata-se, assim, de um valioso incentivo, por meio de norma indutora concessora de crédito presumido do imposto, para que o industrial busque empregar materiais reciclados e reaproveitados como insumo de sua atividade industrial. Cria-se, assim, um ciclo em que cresce a demanda por itens recicláveis, retirando-os do meio ambiente (*e.g.*, garrafas plásticas, sacolas, borrachas, pneus etc.), e, por outro lado, maior conscientização da indústria sobre a utilização desses produtos.

Ainda no âmbito do IPI, vale citar também o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores – INOVAR-AUTO, instituído pela Lei n. 12.715/2012 e regulamentado pelo Decreto n. 7.819/2012, que tem o objetivo de apoiar o desenvolvimento tecnológico, a inovação, a segurança, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos automóveis, caminhões, ônibus e autopeças.

Referido programa concede uma série de benefícios, como créditos presumidos ou reduções de alíquotas, às empresas produtoras ou comerciantes de veículos e afins que comprovem atender a diversos requisitos impostos pela legislação, dentre os quais parâmetros de eficiência energética de seus produtos (*vide* Anexo II do Decreto n. 7.819/2012).

3.5.3. A dedução do IRPJ em projetos de reflorestamento

Destaca-se a legislação do IR que autorizou a dedução de importâncias empregadas em projetos de reflorestamento (conforme Lei n. 5.106/96 e Decretos n. 93.607/86 e 96.233/88). Com efeito, a Lei n. 5.106/96 previu que as importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento sejam abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil.

Nos termos da lei, as pessoas jurídicas teriam o direito de descontar do IRPJ devido, até 50% do valor do imposto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o imposto seja devido.

O direito à dedução depende do cumprimento de alguns requisitos, a saber: o florestamento ou reflorestamento devem ser feitos em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários; tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores; e que o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

Noutro giro, o art. 609 do Decreto n. 3.000/99 (RIR/99) prevê que a pessoa jurídica, mediante indicação em sua declaração de rendimentos, poderá optar pela aplicação de percentuais do imposto devido, no FINOR, em projetos considerados de interesse para o desenvolvimento econômico dessa região pela SUDENE, inclusive os relacionados com pesca, turismo, florestamento e reflorestamento localizados nessa área.

O percentual de dedução foi de 10% (dez por cento), relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013. Contudo, infelizmente o benefício foi extinto para os períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014.

3.5.4. A CIDE-Combustíveis

Nos termos do art. 177, § 4º, da Constituição Federal, a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustível) deverá ter o montante arrecadado destinado: 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 de transportes.

A Lei n. 10.336/2001, instituidora da CIDE-Combustível, embora preveja a destinação de seus recursos tal como imposto pela Constituição, não especifica o percentual destinado a cada área, transferindo tal encargo para a lei orçamentária da União. Na prática, o que ocorre é

a destinação das receitas quase exclusivamente ao financiamento de infraestrutura de transportes.

Como exemplo disso, vale apontar interessante levantamento feito pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, segundo o qual¹⁴⁴:

Exemplo disso foi a execução orçamentária do exercício de 2011, em que o Ministério do Meio Ambiente (MMA) não realizou nenhuma ação financiada pela fonte 111 (CIDE-Combustíveis). O Ministério dos Transportes (MT), por sua vez, pagou despesas do exercício no valor de R\$ 2.493.661.836,00 e mais R\$ 1.903.851.492,00 de restos a pagar de outros exercícios, o que representa 99% das despesas realizadas pelo Governo Federal com base nessa fonte.

Além disso, o estudo aponta outro problema: é o emprego da CIDE-Combustível como instrumento de política de fixação de preços dos combustíveis e até mesmo para atingir as metas de superávit primário, o que relega a segundo plano a sua efetiva utilização na proteção do meio ambiente.

3.5.5. O ICMS-Ecológico e a redução da base de cálculo para produtos voltados à preservação ambiental

De acordo com o art. 158, IV, da Carta Constitucional, pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS. Conforme o parágrafo único do dispositivo constitucional, as parcelas de receita pertencentes aos Municípios 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; e (ii) até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Diante disso, as leis de grande parte dos Estados estabeleceram mecanismos de distribuição de um quarto dos recursos do ICMS de acordo com as práticas ambientalmente orientadas adotadas pelos Municípios. É o que se convencionou chamar de ICMS-Ecológico.

Cada lei estadual prevê critérios próprios para o repasse, contudo, nota-se a tendência a privilegiar o Município protetor, tal como preceitua o princípio do protetor-recebedor. O Paraná, por exemplo, estabeleceu mecanismos que incentivam os municípios a melhorarem a qualidade da gestão de suas áreas protegidas, sejam elas federais, estaduais ou mesmo

¹⁴⁴ SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha; JURAS, Ilídia da Ascensão Garrido Martins. Desafios da tributação ambiental. Consultoria Legislativa – Estudo 2015. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/acamara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/desafios-da-tributacao-ambiental_murilo-soares-e-ilidia-juras_politicas-setoriais>. Acesso em: 12.06.2017.

particulares, ou seja, quanto melhor for a qualidade da gestão dessas áreas, tanto maior será a participação do município no bolo do ICMS-Ecológico¹⁴⁵.

Em que pese a sua significativa importância como ferramenta de estímulo e incentivo de práticas ambientais por parte dos Municípios, o ICMS-Ecológico está na realidade relacionado à política de repartição de receitas tributárias e não a mecanismos de tributação.

Noutro giro, ainda no contexto do ICMS, destaca-se o Convênio ICMS n. 8, de 1º de abril de 2008, que autoriza as unidades federadas a conceder redução de base de cálculo do ICMS nas operações com os produtos voltados à preservação ambiental, notadamente aqueles destinados ao tratamento e controle de efluentes industriais e domésticos, mediante o emprego de tecnologia de aceleração da biodegradação, oriundos de empresas licenciadas pelos órgãos competentes estaduais.

Conforme exposto linhas acima, a imposição de normas tributárias com viés ambiental deve vir sempre acompanhada de cautela para que a medida não ganhe feição negativa e acabe por estimular conflitos entre entes tributantes na chamada “guerra fiscal”. A previsão acima, além de observar o disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, autoriza uma menor tributação (*i.e.*, redução da base de cálculo) para produtos utilizados em tratamentos de efluentes, o que estimula e induz a adoção de tais práticas.

3.5.6. O IPTU-Verde

No âmbito dos Municípios, destaca-se o crescimento do chamado IPTU-Verde ou IPTU-Ecológico, cujo objetivo é fomentar medidas que preservem, protejam e recuperem o meio ambiente, mediante a concessão de benefícios tributários aos proprietários de imóveis, relacionadas à melhor utilização de recursos ambientais, como, por exemplo, a instalação e utilização de sistemas de captação de águas pluviais e de reúso de água; a implementação de sistemas de aquecimento solar de água; o plantio de árvores; o emprego de materiais sustentáveis nas construções etc.

O Município paulista de São Carlos concede¹⁴⁶ desconto de até 2% no valor do IPTU para os imóveis edificados horizontais que possuírem em frente uma ou mais árvores. Também para imóveis edificados horizontais que possuem área permeável serão concedidos descontos de até 2%. Os descontos são cumulativos.

¹⁴⁵

ICMS-Ecológico.

Disponível

em:

<http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=53&Itemid=60#pr>.
Acesso em: 05.06.2017.

¹⁴⁶ Vide Lei municipal n. 13.692/2005.

Salvador instituiu um interessante sistema de pontos e certificações para a concessão de descontos relativos ao IPTU¹⁴⁷. A certificação do IPTU-Verde será obtida pelo empreendimento que adotar ações e práticas de sustentabilidade relacionadas no Decreto regulamentador, a cada qual é concedida determinada pontuação.

Dessa forma, o empreendimento que atingir, no mínimo, cinquenta pontos será classificado como “bronze” e usufruirá de 5% de desconto do imposto; o empreendimento que atingir, no mínimo, setenta pontos será classificado como “prata” e usufruirá de 7% de desconto; e, por fim, o empreendimento que atingir, no mínimo, cem pontos será classificado como “ouro”, com direito a 10% de desconto.

Em São Paulo tramitou Projeto de Lei¹⁴⁸ que previa a concessão de benefício tributário do IPTU para os proprietários de imóveis que adotarem algumas medidas ambientalmente orientadas em seus imóveis, a saber: 2% de desconto no caso de adoção de sistema de captação de água da chuva e de sistema e reúso de água, 4% de desconto para a adoção de sistema de aquecimento hidráulico solar e, finalmente, 6% de desconto no caso de construção com materiais sustentáveis. Contudo, o Projeto foi vetado, de modo que São Paulo ainda não possui legislação específica sobre a matéria.

Com efeito, o IPTU-Verde é um excelente mecanismo tributário para a indução de comportamentos do ponto de vista ambiental pelo qual os Municípios conseguem não só melhor garantir a função social da propriedade, mas também exercer seu dever de proteger o meio ambiente, tal como estipulado no art. 23, VI, no art. 30, I, e no art. 225, todos da Constituição Federal. Trata-se, a rigor, de um bom exemplo do emprego de imposto com o objetivo de tutela ambiental.

3.6. A experiência do Direito Comparado em matéria de tributação com caráter ambiental

Os exemplos do Direito Comparado em matéria de tributação com caráter ambiental são bastante diversificados, de modo que cabe aqui tecer breves comentários a respeito de alguns deles.

Com efeito, o modelo mais estruturado de tributação ambiental talvez seja o europeu, no qual se defende uma ampla reforma fiscal em matéria de meio ambiente (“Environmental

¹⁴⁷ Vide Decreto municipal n. 25.899/2015.

¹⁴⁸ Vide Projeto de Lei municipal n. 39/2011.

Fiscal Reform” ou apenas “EFR”), consistente basicamente na ideia de desonerar os “bens”, como a produção e o trabalho, e tributar os “males”, atividades e empreendimentos poluidores.

Para melhor compreensão, vejamos, *ipsis litteris*, a definição¹⁴⁹ contida no relatório¹⁵⁰ preparado em 2011 pela Agência Europeia do Ambiente (“European Environment Agency”):

Environmental fiscal reform (EFR) involves policy measures that shift revenue-raising instruments from labour and capital to resource use and pollution. These measures mainly include environmentally-related taxes, but may also involve introducing full-cost user-charges, auctioned permits in emissions trading schemes and the phasing out of environmentally harmful subsidies.

Environmental fiscal reform has in those countries which implemented such tax policies in the past (for example Sweden, Denmark, Finland, Netherlands, Slovenia, Germany and UK) been designed to be fully revenue neutral (i.e. increasing revenues from environmentally-related taxes in order to reduce revenues from labour and capital taxes), or partially so, thus relieving the pressure on labour as a tax base.

Under the current circumstances of fiscal consolidation needs, a more dynamic perspective on revenue-neutrality focuses on the opportunities for broadening the tax base, whereby labour taxation can be relieved.

Environmental fiscal reform can deliver five dividends: increased resource productivity and eco-innovation; increased employment; improved health of environments and people; a more efficient tax system; and a better sharing of the financial burdens of an ageing population.

A rigor, a “EFR” baseia-se em dois principais pilares que são a neutralidade da substituição da tributação (“fiscal neutrality and tax shift”) e o duplo dividendo (“double dividend”). No primeiro, argumenta-se que a reforma fiscal não representa maior tributação, uma vez que, na prática, o que de fato ocorre é a desoneração tributária sobre setores produtivos

¹⁴⁹ Trad. livre: “A reforma fiscal ambiental (EFR) envolve medidas políticas que transportam os instrumentos de captação de recursos do trabalho e do capital para o uso e poluição de recursos naturais. Essas medidas incluem principalmente impostos relacionados ao meio ambiente, mas também podem envolver a introdução de taxas de usuário, licenças, leilão de licenças em esquemas de comércio de emissões e a eliminação progressiva de subsídios prejudiciais ao meio ambiente.

Nos países que implementaram tais políticas fiscais no passado (por exemplo, Suécia, Dinamarca, Finlândia, Países Baixos, Eslovênia, Alemanha e Reino Unido), a reforma fiscal ambiental foi projetada para ser totalmente neutra em termos de receita (ou seja, aumentam-se as receitas de impostos relacionados ao meio ambiente para reduzir as receitas dos impostos sobre o trabalho e o capital), ou parcialmente, aliviando assim a pressão sobre o trabalho como base tributável.

Sob as circunstâncias atuais das necessidades de consolidação fiscal, uma perspectiva mais dinâmica sobre a neutralidade das receitas concentra-se nas oportunidades de ampliar a base de tributação, onde a tributação do trabalho pode ser aliviada.

A reforma fiscal ambiental pode oferecer cinco dividendos: maior produtividade de recursos eecoinovação; aumento do emprego; melhoria da saúde de ambientes e pessoas; um sistema fiscal mais eficiente; e uma melhor partilha dos encargos financeiros de uma população em envelhecimento.”

¹⁵⁰ ENVIRONMENTAL Fiscal Reform. Illustrative Potential in Italy. Disponível em: <https://www.eea.europa.eu/highlights/fiscal-reform-can-create-jobs/EEABriefingNoteforETRWorkshop_Rome.pdf/view>. Acesso em: 10.06.2017.

e sobre o trabalho e a tributação maior sobre setores poluidores ou que explorem recursos naturais, mantendo-se, assim, a neutralidade.

Por sua vez, o duplo dividendo diz respeito ao fato de que a “EFR” atua em favor do meio ambiente (tributando mais pesadamente setores poluidores) assim como beneficia o emprego, uma vez que possibilita a redução da tributação sobre este setor (*e.g.*, desoneração sobre a folha de salários).

Noutro giro, a “Environmental Fiscal Reform” traz preocupação no que tange aos seus efeitos sobre a competitividade nacional perante outros países, bem como na competitividade entre setores da economia nacional.

Nesse sentido, em detalhado relatório desenvolvido pela “Green Fiscal Commission”¹⁵¹, chegou-se a duas importantes conclusões. Na primeira, verificou-se que não existem evidências contundentes de que a política ambiental tem influenciado na relocação dos negócios e das transações comerciais. Em outros termos, a reforma fiscal não traria maiores consequências no sentido de afastar investimentos do país que a adota.

A segunda conclusão é que os efeitos relacionados à competitividade, em âmbito internacional, mostram-se limitados a alguns setores tidos como mais vulneráveis. Mesmo neste caso, vislumbra-se que nos países em que se desenvolveu uma “EFR” os efeitos da perda de competitividade foram minimizados e compensados pela concessão de descontos fiscais ou de outros benefícios aos setores prejudicados.

A OECD¹⁵² cita quatro principais mecanismos fiscais para tal compensação, a saber: (a) “reciclagem de receitas” (“revenue recycling”); (b) isenções para determinadas atividades, setores e produtos (“exemptions for specific activities, sectors or products”); (c) redução de alíquotas para determinados setores, produtos ou insumos (“reduced tax rates for certain sectors, products or inputs”); e (c) ajustes na tributação das importações e exportações (“border tax adjustments”).

De fato, tendo em vista o crescimento do rigor internacional sobre a emissão de carbono, esses setores devem realmente ser objeto de outros incentivos e benefícios para que os efeitos sobre a sua competitividade não sejam tão prejudiciais durante essa fase de transição.

¹⁵¹ Competitiveness and Environmental Tax Reform. Briefing Paper Seven, March 2010. Disponível em: <http://www.greenfiscalcommission.org.uk/images/uploads/gfcBriefing7_PDF_isbn_v8.pdf>. Acesso em: 11.06.2017.

¹⁵² Implementing Environmental Fiscal Reform: Income Distribution and Sectoral Competitiveness Issues. Proceedings of a Conference held in Berlin, Germany, 27 June 2002. Disponível em: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA\(2002\)76/FINAL](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA(2002)76/FINAL)>. Acesso em: 15.06.2017.

Em paralelo a isso, deve ser crescente o estímulo privado e governamental ao desenvolvimento de tecnologias menos poluidoras.

Nesse contexto de “EFR”, deve-se citar os exemplos da Finlândia, Dinamarca, Reino Unido e Alemanha, que foram pioneiros em seu desenvolvimento.

A Finlândia foi o primeiro país europeu a realizar a “EFR”, por meio da introdução, na década de 1990, de um tributo sobre o teor de carbono nos combustíveis fósseis (“CO2 Tax”). Sua cobrança evoluiu de 1,12€/tCO2 (1990) para 20€/tCO2 (2010), alcançando nesse ano uma arrecadação de aproximadamente 500 milhões de euros¹⁵³.

Na Alemanha, a reforma fiscal se deu principalmente pela majoração da tributação sobre combustíveis para transporte e aquecimento, entre 1999 e 2003, além da criação de um novo tributo sobre eletricidade. A legislação da Alemanha previa, em contraposição, uma série de isenções e reduções de tributação, especialmente para as indústrias intensivas em energia, agricultura e extração florestal, pesca e transporte público.

Como forma de efetivar o chamado “duplo dividendo”, a “EFR” alemã veio acompanhada da diminuição da contribuição previdenciária dos empregados e dos empregadores, em termos equitativos, com redução crescente de 0,6 a 1,7 pontos percentuais¹⁵⁴.

A Suécia, por sua vez, instituiu em 1991 tributos sobre a emissão de CO2, SO2 e NOx e, como compensação, diminuiu as alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas e reduziu os tributos sobre a folha de pagamentos¹⁵⁵.

No Reino Unido¹⁵⁶ foi instituído o “Climate Change Levy – CCL”, incidente sobre eletricidade, gás, carvão e gás liquefeito de petróleo (“LPG”), utilizados em setores públicos e privados. As taxas do imposto eram aproximadamente: (a) eletricidade: 0,43 p/kWh; (b) gás e carvão: 0,15 p/kWh; e (c) “LPG”: 0,07 p/kWh.

A receita da tributação pelo “CCL” era de aproximadamente 1 bilhão de libras esterlinas por ano, a qual era “reciclada” da seguinte forma: 0,3% de desoneração nas contribuições sociais (“National Insurance Contributions”); concessão de incentivos fiscais

¹⁵³ SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha; JURAS, Ilídia da Ascensão Garrido Martins. Desafios da tributação ambiental. Consultoria Legislativa – Estudo 2015. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/acamara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/desafios-da-tributacao-ambiental_murilo-soares-e-ilidia-juras_politicas-setoriais>. Acesso em: 12.06.2017.

¹⁵⁴ Idem.

¹⁵⁵ Idem.

¹⁵⁶ Implementing Environmental Fiscal Reform: Income Distribution and Sectoral Competitiveness Issues. Proceedings of a Conference held in Berlin, Germany, 27 June 2002. Disponível em: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA\(2002\)76/FINAL](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA(2002)76/FINAL)>. Acesso em: 15.06.2017.

para investimentos sobre medidas de eficiência energética; e incentivo ao desenvolvimento de tecnologias renováveis e mais eficientes.

Além disso, a legislação britânica prevê uma série de outros benefícios e descontos para empresas do setor energético abrangidas por um pacote de objetivos e medidas denominado “Integrated Pollution Prevention and Control Directive”.

Além deste, o Reino Unido instituiu o “Aggregates Levy”, que é um imposto incidente sobre a exploração de rochas, areia e cascalho. O imposto incide sob alíquota de £1.60 por tonelada e foi introduzido no ano de 2002. O objetivo da tributação é encorajar o uso das matérias-primas e o uso de produtos recicláveis e de outras formas de resíduos, como, *e.g.*, o emprego de pneus usados em vez de matérias-primas virgens.

Já a Dinamarca realizou três reformas fiscais durante a década de 1990, as quais desoneraram a tributação incidente sobre o trabalho e majoraram a cobrança sobre setores poluidores e exploradores de recursos naturais¹⁵⁷. Em 1993, a reforma atingiu principalmente as famílias, uma vez que introduziu uma redução da alíquota marginal do imposto de renda das pessoas físicas e, por outro lado, aumentou os tributos sobre combustível fóssil, eletricidade, resíduos, água, papel e plástico.

Em 1995 ocorreu a segunda reforma, que se concentrou sobre o consumo de energia pela indústria e o comércio, e a reforma envolveu a criação de um tributo sobre emissão de CO₂ com alíquotas menores para os setores eletrointensivos, acompanhada da redução da alíquota da contribuição previdenciária e da concessão de subsídios para a economia de energia.

Em 1998, os tributos sobre energia e petróleo consumidos pelas famílias foram elevados para fazer frente à queda do preço internacional de petróleo, medida que foi acompanhada da devolução em dinheiro para os extratos mais pobres da população.

Deixando o exemplo europeu e passando ao americano, pode-se citar nos Estados Unidos a instituição de impostos federais sobre: petróleo (“Tax on Petroleum”); produtos químicos específicos (“Tax on Certain Chemicals”); determinadas substâncias importadas (“Tax on Certain Imported Substances”); e substâncias que causam danos à camada de ozônio (“Ozone-Depleting Chemicals”).

Esses impostos estão regulados por capítulo específico do “Internal Revenue Code” – “IRC” denominado “Environmental Taxes”, e são utilizados para financiar o chamado

¹⁵⁷ Implementing Environmental Fiscal Reform: Income Distribution and Sectoral Competitiveness Issues. Proceedings of a Conference held in Berlin, Germany, 27 June 2002. Disponível em: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA\(2002\)76/FINAL](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA(2002)76/FINAL)>. Acesso em: 15.06.2017.

“Superfund”, que basicamente consiste em um fundo criado com o objetivo de despoluir locais contaminados com materiais perigosos e também de prevenir a poluição e contaminação.

Nesse contexto, é importante lembrar que, diante da atual previsão constitucional contida no art. 167, IV, que veda a vinculação da receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, seria inviável estabelecer no Brasil um “Superfund” nos moldes americanos.

Ciente dessa questão, Regina Helena Costa e outros membros da Comissão de Altos Estudos da Justiça Federal propuseram a introdução de dispositivo no CTN referente à adoção de política tributária voltada à preservação ambiental, nos seguintes moldes¹⁵⁸:

Art. (...) A utilização de instrumentos tributários para a geração de recursos destinados ao custeio de serviços públicos de natureza ambiental, bem como para a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente, será efetuada nos termos da lei.

Destaca-se, ainda, excelente trecho da justificativa para a inclusão do dispositivo no CTN, *in verbis*:

Justificativa: A Constituição da República, em seu art. 225, proclama que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso e comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. Outrossim, estatui ser a defesa do meio ambiente princípio geral da atividade econômica (art. 170, VI). Nesse contexto, impõe-se a utilização de instrumentos tributários para o alcance de finalidades afinadas com essa ideia, quais sejam: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação de comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente. Registre-se o exemplo das bem-sucedidas experiências verificadas em países como os Estados Unidos da América, a Itália e a França, que, tradicionalmente, têm adotado a tributação ambiental. É importante lembrar também que, na Conferência da Organização das Nações Unidas para o meio ambiente, realizada no Rio de Janeiro em 1992, produziu-se uma declaração final na qual consta, como proposta, a adoção, pelos países participantes da conferência, de um sistema de tributos ambientais.

Diante do exposto, nota-se que, há muito tempo, desde a década de 1990, países europeus mostram enorme preocupação em implementar uma ampla e complexa reforma tributária com o objetivo de tributar mais pesadamente atividades e setores poluidores e exploradores de recursos naturais e, por outro lado, desonerar a tributação incidente sobre o trabalho e sobre os rendimentos das famílias.

Tais medidas, como visto, costumam vir acompanhadas de outras formas de subsídios e incentivos aos setores, de modo a mitigar os impactos na competitividade e também como forma de incentivar a adoção e desenvolvimento de novas tecnologias.

¹⁵⁸ COSTA, op. cit., p. 330.

No exemplo americano, além da tributação com caráter ambiental sobre determinados setores, como o petroleiro e de produtos químicos e de produtos agressores da camada de ozônio, a lei dos EUA prevê um fundo (“Superfund”) utilizado para a recuperação e preservação de ambientes sujeitos à exposição e contaminação por produtos perigosos.

Por sua vez, o Brasil ainda caminha a pequenos passos para a instituição de uma tributação ambientalmente orientada. Conforme exposto linhas acima, os exemplos brasileiros ainda são escassos e isolados. Inexiste uma política de Estado no sentido de implementar de forma harmonizada e sistematizada uma rede tributária com o objetivo de proteger e recuperar o meio ambiente. Essa carência decorre muito mais de má vontade política do que da ausência de mecanismos que possibilitem uma maior ação.

Com efeito, embora reconheça-se que uma reforma ampla demandaria uma rígida coordenação entre as unidades federativas bem como diversas emendas à Constituição Federal e alterações no CTN, é verdade que com o ordenamento jurídico atual temos em mãos matéria-prima para ao menos iniciar um movimento mais amplo.

Ora, além das diversas previsões que impulsionam o Poder Público a exercer o seu dever de tutelar o meio ambiente, a Constituição Federal prevê, em seu art. 149, a instituição de CIDE, como ferramenta de intervenção da União na esfera econômica com diversos objetivos, dentre os quais o de privilegiar o meio ambiente e, outrossim, corrigir externalidades positivas ou negativas existentes no mercado.

Com base nisso, seria possível que a União impusesse uma ou mais contribuições interventivas sobre determinados setores poluidores ou exploradores de recursos naturais, determinando na lei específica que os produtos arrecadados seriam obrigatoriamente revertidos para projetos de recuperação e preservação ambiental e para o incentivo de desenvolvimento de tecnologias menos poluentes.

Por outro lado, com o objetivo de concretizar a neutralidade e o duplo dividendo, a União criaria, *e.g.*, mecanismos de desoneração da folha de salários, de redução do IR devido por grupos de pessoas físicas, e, outrossim, benefícios e reduções fiscais para setores que invistam em materiais recicláveis ou tecnologias renováveis.

Ademais, tendo em vista que o dever de proteger o meio ambiente não é só da União, mas sim de Estados, DF e Municípios, caberia a eles, de forma coordenada e dentro dos limites de competência tributária e legislativa, instituir em suas legislações mecanismos fiscais de indução de comportamentos. Na atualidade, pode-se destacar o IPTU-Verde como uma excelente ferramenta de orientação de condutas dos contribuintes no âmbito dos Municípios.

Sendo assim, o Brasil daria um grande passo não só para se juntar aos grupos de países que possuem amplo sistema tributário-ambiental, mas também para dar efetividade aos comandos constitucionais que impõem o dever de proteção ambiental e para cumprir os termos dos acordos internacionais firmados e ratificados pelo Congresso.

4. DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO COMO FERRAMENTA PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

4.1. Aspectos gerais da CIDE

Prescreve o art. 149, *caput*, da Constituição Federal que: compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Na parte final da redação do *caput* há imposição expressa para a observância ao disposto no art. 146, III (lei complementar e normas gerais em matéria tributária), e no art. 150, I (princípio da legalidade) e III (princípios da irretroatividade e das anterioridades anual e nonagesimal), e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º (observância às regras para exercício da competência residual da União, *vide* art. 154, I), relativamente às contribuições sociais.

Por sua vez, o § 2º do art. 149 da Carta Magna determina que as contribuições sociais e interventivas: (a) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (b) incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (c) poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro, ou alíquotas específicas, tendo por base a unidade da medida adotada.

Conforme já colocado no Capítulo 1, a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo é no sentido de que a imposição do § 2º, III, não constitui um rol taxativo, mas sim meramente exemplificativo, de modo que o legislador infraconstitucional não fique indevidamente preso aos fatos econômicos típicos de impostos aos quais o mencionado dispositivo se refere.

Assim, em resumo às previsões do art. 149 da Carta Constitucional, a União detém competência exclusiva para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, desde que sejam observadas as normas gerais em matéria tributária trazidas por lei complementar, no caso o CTN, e que sejam respeitados os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade anual e nonagesimal. Realça-se que, como exposto a seguir, as contribuições interventivas evidentemente não devem obediência apenas a esses princípios.

Em relevante estudo sobre os parâmetros gerais para a instituição e cobrança de contribuições interventivas pela União, Marco Aurélio Greco defende que existem ao menos 21 deles, os quais “decorrem de previsão constitucional, outros resultam do mínimo de

racionalidade e coerência lógica que devem cercar a produção normativa, outros, por fim, são extraídos do conjunto de sua disciplina”¹⁵⁹, a saber:

- i. Só a União pode instituir contribuição de intervenção.
- ii. Deve existir um campo em que caiba intervenção.
- iii. Intervenção/contribuição devem estar circunscritas a um setor/área/atividade.
- iv. Finalidade qualifica a contribuição.
- v. Avaliação envolve juízo político.
- vi. Razoabilidade e proporcionalidade na disciplina das contribuições.
- vii. Deve existir um “motivo” para a intervenção.
- viii. Não cabe superposição de contribuições para a mesma finalidade.
- ix. O “tempo” como parâmetro da contribuição.
- x. Contribuintes devem pertencer ao grupo.
- xi. Pertinência efetiva e não ficta ao grupo.
- xii. Nem todos que integram o grupo precisam ser contribuintes.
- xiii. Interesse do grupo e valores positivos.
- xiv. Contribuição de intervenção e extrafiscalidade.
- xv. Volume arrecadado deve ser aplicado na finalidade.
- xvi. Volume arrecadado deve ser proporcional à intervenção.
- xvii. Aplicação do recurso deve ser no grupo de onde provém.
- xviii. Criação por lei ordinária.
- xix. Capacidade contributiva não é, obrigatoriamente, critério de dimensionamento.
- xx. Há bases de cálculo proibidas às contribuições de intervenção.
- xxi. Dimensionamento da contribuição deve ser proporcional.

Com efeito, é de se concordar integralmente com os parâmetros postos acima. Façamos apenas algumas ponderações às assertivas constantes nos itens VIII, XIX e XX.

Greco pontua que não cabe a superposição de contribuições interventivas para a mesma finalidade, na medida em que a “duplicidade de contribuições para a mesma finalidade gera conflito de meios para atingir o mesmo fim (antinomia), e um deles deve ser afastado”¹⁶⁰.

¹⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: _____ (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 12.

¹⁶⁰ Ibid., p. 22.

Embora a preocupação faça algum sentido, entendemos que há situações em que efetivamente seja possível a existência de duas ou mais contribuições que persigam uma mesma finalidade, qual seja a defesa do meio ambiente, tal como esculpido no art. 170, VI, da Carta Magna.

Ora, tendo em vista que as contribuições interventivas devem estrita vinculação ao setor que motivou a intervenção, a União deverá instituir quantas contribuições forem necessárias para que atinjam os grupos específicos, mas todas com a mesma finalidade precípua, que é a defesa do meio ambiente.

Assim, por exemplo, a União poderia cobrar CIDE sobre o setor petrolífero e outra do setor automotivo, ambas com propósito ambiental, diferenciando-se é claro pelas peculiaridades de cada setor. Portanto, ao menos deste ponto de vista, não vislumbramos o impeditivo posto pelo autor.

No que toca ao item XIX, Marco Aurélio Greco faz importante observação no sentido de que “se a lei instituidora tiver escolhido, para fins de dimensionamento da contribuição de intervenção, um evento denotador de capacidade contributiva, a legislação na sua aplicação deverá atendê-lo”¹⁶¹.

A ressalva é bastante relevante, uma vez que, como visto linhas acima, o art. 149, § 2º, III, *a*, da Constituição Federal, incluído pela EC n. 33/2001, determina que as contribuições sociais e de intervenção poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo como base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Dessa forma, embora não esteja limitado a esses elementos quantitativos para a instituição da CIDE, caso o legislador ordinário os adote, é evidente a necessidade de observância à capacidade contributiva.

Outra ponderação que se faz necessária é, se pensarmos na CIDE como ferramenta de internalização artificial de custos ambientais aos causadores de externalidades negativas ambientais, isto é, a imposição de um custo que o contribuinte deveria naturalmente incorrer, mas que não incorre (*e.g.*, investimento em tecnologias para minimizar o impacto ambiental de sua atividade; custos com despoluição de efluentes etc.), não haveria o que se falar em desrespeito à capacidade contributiva.

Em termos mais claros, nesta situação, mesmo que a contribuição interventiva incida sobre o faturamento do contribuinte, não há qualquer consideração a ser feita em relação à capacidade contributiva, uma vez que a CIDE estaria apenas corrigindo uma distorção existente

¹⁶¹ Ibid., p. 28.

no respectivo setor, impondo um custo necessário ao causador da externalidade negativa. É claro que essa internalização não deverá ser desproporcional, hipótese na qual se vislumbraria efetiva afronta à capacidade contributiva e a outros princípios, como o não confisco, a neutralidade e a livre concorrência.

Por último, Greco assevera, no item XX, existir bases de cálculo proibidas para a instituição das contribuições interventivas. Para ele, pode haver coincidência de bases com os impostos, mas não com aquelas eleitas pela Constituição para a incidência das contribuições sociais previstas no art. 195, dentre as quais estão justamente o faturamento e a receita (art. 195, I, *b*).

Não obstante, como visto, a EC n. 33/2001 introduziu o § 2º ao art. 149 da Carta Magna, o qual permitiu expressamente a incidência das contribuições interventivas também sobre a receita e o faturamento. Logo, há permissão constitucional expressa para essa coincidência de bases.

Por sua vez, Heleno Taveira Torres nega que as contribuições constituam tributos sem hipótese de incidência previamente definida pela Constituição Federal, tendo em vista que o seu art. 195 traz hipóteses de incidências expressamente definidas para as contribuições previdenciárias e o seu art. 149 define o arquétipo dos fatos tributários típicos para a criação das contribuições sociais, interventivas e as corporativas.

Destarte, “a materialidade da hipótese normativa deverá estar vinculada, não bem ao destino da receita, diretamente, porque isso não interfere na constituição da obrigação tributária, mas sim a uma situação que reflita tal *atuação da União nas respectivas áreas*, com afetação a um grupo específico”¹⁶².

Prossegue Heleno Torres argumentando que, de um modo geral, as contribuições estão sujeitas aos mesmos princípios e normas gerais a que os impostos e as taxas. Dessa forma, nenhuma contribuição poderá: atentar contra a liberdade de circulação; ser cobrada em caráter discriminatório; possuir efeito confiscatório; não ser uniforme em todo o território nacional; ou atentar a qualquer outro valor constitucionalmente positivado.

Ademais, conforme assevera o autor, tendo em vista que a Constituição elegeu o princípio da capacidade contributiva como o único critério capaz de impor distinções entre contribuintes, são raríssimas as hipóteses em que se permite o emprego da extrafiscalidade com o objetivo de conferir tratamento desigual entre contribuintes, dentre as quais está a instituição de contribuição interventiva. Mesmo nesse caso, o seu emprego deve ser sempre acompanhado

¹⁶² TORRES, op. cit., p. 137.

de minuciosa análise de sua compatibilidade com os princípios do sistema constitucional brasileiro¹⁶³.

Heleno Torres declara existir dois tipos de limitações impostas: as formais e as materiais¹⁶⁴. Em relação às primeiras, o autor entende absolutamente dispensável o emprego de lei complementar para a instituição de CIDE, bastando, para tanto, lei ordinária da União. Assim, a referência que o art. 149 faz ao 146, III, ambos da Constituição Federal, diz respeito tão somente à observância à alínea *b* deste dispositivo, notadamente quanto aos procedimentos de constituição e exigibilidade, fiscalização e prazos de decadência e prescrição do crédito tributário.

Ainda no que tange às limitações formais, as contribuições interventivas devem ser instituídas sempre com caráter temporário, haja vista a sua excepcionalidade como mecanismo de intervenção da União na ordem econômica. Assim, uma vez cessados os motivos da intervenção da União, deve-se encerrar a cobrança da respectiva contribuição.

Prosseguindo, Heleno Torres apregoa que o domínio econômico deve ser compreendido como “qualquer porção da ordem econômica, com atuação preponderante de agentes privados, cuja intervenção (do latim: *intervenire*, meter-se entre, colocar-se entre) deve ter função excepcional de fiscalização, controle, planejamento ou estímulo”¹⁶⁵. Logo, “domínio econômico” não se confunde com a mera “atuação na ordem econômica” e menos ainda com o “exercício do poder de polícia”, este inerente às taxas.

Sendo, portanto, instrumento excepcional aplicado sobre certo domínio da economia, a CIDE, seja com o objetivo de estímulo ou desestímulo, deve recair sobre o específico grupo de contribuintes que mantenham atuação no segmento econômico que motivou a intervenção. Esta é, destarte, a limitação material da contribuição interventiva: a cobrança da contribuição sobre materialidade diversa do motivo que justificou a intervenção ensejaria a sua inconstitucionalidade.

É justamente por isso que o autor afirma que não há liberdade de escolha da União em relação à materialidade da contribuição, uma vez que é somente a partir da análise do setor econômico cuja intervenção seja necessária é que será possível determinar a materialidade da exação, *in verbis*¹⁶⁶:

A cobrança da CIDE sobre materialidade diferente do motivo que justifica o exercício competência findaria por servir à instituição de típico imposto com destinação

¹⁶³ Ibid., p. 138-139.

¹⁶⁴ Ibid., p. 139-147.

¹⁶⁵ Ibid., p. 145.

¹⁶⁶ Ibid., p. 146.

especial, o que eivaria de inconstitucionalidade a lei institutiva, pela afronta ao art. 167, IV, CF, que proíbe vincular a receita de imposto a órgão, fundo ou despesa. E mesmo que o tributo tenha receita diretamente transferida para o orçamento, ele poderia findar por ser discriminatório na hipótese. Nenhuma liberdade, portanto, assiste à União para descrever o critério material das CIDEs. O segmento econômico escolhido, carente de intervenção estatal, em vista do desalinho, que mantém com algum princípio reitor da ordem econômica, determina-lhes a materialidade possível.

Além de todas as colocações acima, Torres pontua que a finalidade interventiva da CIDE constitui pressuposto de sua norma de competência. A sua finalidade vem expressa no art. 149 da Lei Maior, que impõe uma atuação da União em dado setor econômico, de modo a garantir e dar efetividade aos pressupostos da ordem econômica previstos no art. 170 da Constituição Federal, dentre os quais a defesa do meio ambiente. Por isso, conclui Torres que a CIDE será sempre um ótimo instrumento para a atuação legislativa da União em questões ambientais¹⁶⁷.

Não destoando do já exposto, Regina Helena Costa pontua que são três os requisitos legitimadores da instituição de contribuição interventiva: a) a existência de lei; b) o setor da economia deve ser desenvolvido pela iniciativa privada, para que se possa configurar um ato de intervenção estatal; e c) que a finalidade da intervenção seja uma daquelas a que se referem os princípios elencados pelo art. 170 da Constituição Federal¹⁶⁸.

Por seu turno, Luís Eduardo Schoueri, partindo da ideia de que as espécies tributárias são classificadas de acordo com critérios intrínsecos e extrínsecos, as contribuições interventivas não poderiam ser distinguidas das demais espécies a partir da análise apenas de seu fato gerador. Isso, pois, nas palavras de Schoueri¹⁶⁹:

Fosse a presença da intervenção econômica no contorno do fato gerador um critério distintivo das contribuições de intervenção no Domínio Econômico, então não se toleraria que Estados e Municípios, ao desenharem as regras de incidência de seus respectivos tributos, intervissem sobre o Domínio Econômico, já que o artigo 149 do texto constitucional daria tal competência apenas à União. Do mesmo modo, passariam à categoria de contribuição diversos tributos cuja natureza de imposto ou de taxa é clara, mas em cujo desenho entram normas tributárias indutoras.

Destarte, para o autor não seria possível distinguir as contribuições interventivas das demais categorias tributárias por meio de critérios intrínsecos (seu fato gerador), sendo necessário, portanto, recorrer aos critérios extrínsecos, isto é, a relação entre a finalidade e a destinação do produto arrecadado.

¹⁶⁷ Ibid., p. 149.

¹⁶⁸ COSTA, op. cit., p. 328.

¹⁶⁹ SCHOUERI, op. cit., 2005, p. 195.

Nessa linha de raciocínio, tendo em vista que a intervenção econômica não é capaz de distinguir a CIDE de outras espécies tributárias, Schoueri propõe uma análise inversa: seria possível então instituir contribuição interventiva cujo fato gerador não prescreva uma indução econômica? Segundo ele, com exceção da CIDE-Combustível, não há na Constituição qualquer imposição em relação a qual deva ser seu fato gerador.

Isso não significa, contudo, que o legislador infraconstitucional tenha total liberdade para a instituição da contribuição em apreço. Isso, pois a exação deve evidentemente recair sobre um fato mensurável economicamente, bem como ser suportada por um grupo determinado, que esteja relacionado à intervenção estatal.

Nesse sentido, recorrendo-se aos estudos sobre as teorias das causas da tributação, que, segundo as quais os tributos devem ser suportados por quem se beneficia da ação do Estado (“teoria do benefício”) ou por aqueles que a motivaram (“teoria da equivalência”) ou ainda por toda a sociedade de forma indiscriminada (“teoria do sacrifício”), Luís Eduardo Schoueri conclui que¹⁷⁰:

Ora, se a intervenção estatal é voltada a determinado setor da economia, parece claro que é ali que se buscarão, em primeiro lugar, os recursos para a atuação estatal (teorias do benefício e equivalência); se a intervenção estatal é ampla e indistinta, justificado estará que seja igualmente abrangente a busca dos recursos para o seu financiamento.

Prosseguindo, o autor faz importante observação no sentido de que o art. 149 da Constituição Federal propositadamente não faz menção ao art. 150, II (princípio da isonomia), uma vez que as distinções são inerentes às contribuições especiais: sujeitam-se à contribuição apenas aqueles atingidos pela atuação estatal, ao passo que não se pode impor a contribuição a grupo não afeto à intervenção.

Nesse âmbito, Luís Eduardo Schoueri apregoa que, embora afastada a aplicação da isonomia do art. 150, II, da Carta Magna, mantém-se invariavelmente a observância à igualdade, esculpida no art. 5º da Constituição Federal. Destarte, dentro do grupo abrangido pela intervenção estatal deve haver algum *discrímen* capaz de diferenciar o tratamento dado. O primeiro poderia ser o grau de envolvimento do sujeito com a intervenção estatal ou, não sendo possível tal distinção, aplicar-se-ia o próprio princípio da capacidade contributiva.

Schoueri defende ainda a necessidade de “correlação entre a finalidade da contribuição e sua fonte financeira: o universo de contribuintes da contribuição de intervenção no Domínio Econômico há de corresponder àqueles imediatamente atingidos pela intervenção”. Em outros

¹⁷⁰ Ibid., p. 198.

termos, “não pode a hipótese de incidência de uma contribuição especial contrariar a própria finalidade desta”¹⁷¹.

No mais, Schoueri faz interessante apontamento das semelhanças entre a contribuição interventiva prevista na Constituição brasileira e as “Sonderabgaben” do direito alemão, *ipsis litteris*¹⁷²:

No direito alemão, são conhecidas as *Sonderabgaben*, às quais se nega o caráter de imposto, o que implica exigirem fundamentação constitucional que não se confunde com a impositiva, *i.e.*, a competência para instituir impostos, derivando, diretamente, da competência para regular a economia. Conforme ensina Hansjürgens, são três os critérios definidos pela jurisprudência constitucional alemã para que se autorizem aquelas contribuições: i) um grupo social somente pode ser tributado por uma contribuição especial quando este grupo for claramente destacável, em virtude de uma situação de interesse comum ou por características comuns (grupo homogêneo); ii) deve haver uma conexão material (*Sachnähe*) entre o círculo de contribuintes e a finalidade buscada com o tributo, *i.e.*, o grupo tributado deve estar evidentemente mais próximo da finalidade buscada pela contribuição do que a coletividade ou do que outro grupo (responsabilidade do grupo); iii) a renda gerada com a contribuição deve ser aplicada em algo útil para o grupo (o que não significa que cada membro do grupo deve ter uma vantagem, mas que o grupo deve fruir com os gastos). Uma espécie destas contribuições é a de equilíbrio (*Ausgleichsabgaben*), caracterizada como uma prestação pecuniária de direito público, fundada em considerações de ordem política social ou econômica, cobrada de determinado grupo de empresas pertencentes a um ramo econômico, no interesse dessas em face de outras empresas do ramo econômico ou não, cuja receita líquida é aplicada no interesse daquele grupo, por meio de agentes financeiros públicos ou não, sem que tais recursos passem pelo tesouro nacional.

Feito esse breve sobrevoos em notáveis posições doutrinárias acerca das contribuições em apreço, faz-se necessário, então, estabelecer aqui a conclusão própria deste trabalho, a qual servirá também como premissa deste Capítulo.

Nos exatos termos do art. 149 da Carta Constitucional, a União possui competência exclusiva para intervir na ordem econômica mediante a instituição de contribuição interventiva. Vale apontar que a competência exclusiva se refere apenas à instituição de dita contribuição, uma vez que, de fato, todos os demais entes federados possuem sua competência interventiva, a qual está muito bem delimitada pela Constituição, notadamente em seus arts. 23, 24 e 30.

Nesse ponto, vale reforçar que a competência da União de intervir na economia por meio de CIDE não é absoluta, na medida em que não é dada a ela intervir, por exemplo, nos interesses meramente locais de um Município. Nesta situação, cabe ao próprio Município dispor sobre o tema, nos termos do art. 30 da Constituição Federal.

Dito isso, a CIDE deve obediência não só aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade anual e nonagesimal, como expressamente elenca o *caput* do

¹⁷¹ Ibid., p. 199.

¹⁷² Ibid., p. 197.

art. 149 da Carta Magna. Pelo contrário, a contribuição interventiva deve respeito aos demais princípios do sistema tributário nacional, assim como da ordem econômica e, caso tenha finalidade de tutelar o meio ambiente, aos princípios que regem a proteção ambiental.

No que tange especificamente ao princípio da isonomia, concorda-se com a ponderação feita por Luís Eduardo Schoueri no sentido de que o silêncio do art. 149 da Constituição Federal em relação a ela é proposital, dado que a instituição da contribuição interventiva invariavelmente demanda uma diferenciação que obviamente não está embasada na capacidade contributiva. Essa diferenciação, contudo, não deve ir contra o princípio da igualdade geral esculpido no art. 5º da Constituição Federal.

Já a sua instituição pode se dar mediante lei ordinária aprovada pelas duas Casas do Congresso e sancionada pelo Presidente da República. De fato, a referência que o art. 149 da Constituição faz ao art. 146, III, também da Constituição Federal, tem a função apenas de deixar expressa a necessidade de que a contribuição interventiva observe as normas gerais em matéria tributária estabelecidas pelo CTN.

No que diz respeito à materialidade, com exceção da CIDE-Combustíveis, a Constituição não a determina expressamente. Assim, o legislador infraconstitucional possui relativa liberdade para eleger fatos com conteúdo econômico que estejam diretamente relacionados ao setor da economia sobre o qual se pretenda intervir.

Outrossim, os sujeitos passivos da exação devem obrigatoriamente estar vinculados ao setor sobre o qual recai a intervenção da União. Aplicam-se, neste caso, as teorias do benefício e da equivalência, ou, igualmente, as noções muito bem trazidas por Geraldo Ataliba de contribuições “provocadas” ou “provocantes”.

Isto é, a contribuição é cobrada do sujeito passivo ou porque a sua atividade/condução demanda uma atuação especial do Estado (*e.g.*, o empregador e a atuação do Estado no sistema previdenciário), ou porque a atuação do Estado provoca um benefício especial a ele (*e.g.*, contribuições de melhoria). No caso das contribuições interventivas o raciocínio aplicável é o mesmo.

A finalidade da contribuição será a de intervir no setor econômico, com o objetivo precípuo de privilegiar harmonicamente os princípios basilares da ordem econômica elencados no art. 170 da Constituição Federal. Aliás, seria absolutamente descabida a instituição de contribuição que busque tutelar o meio ambiente, mas que, por outro lado, desregule a livre concorrência e a propriedade privada, por exemplo.

Além disso, a finalidade constitui traço marcante em ditas contribuições, já que, uma vez instituída, a contribuição deve efetivamente ser empregada como meio de intervenção em

dado setor da ordem econômica. Qualquer desvio dessa finalidade pode desvirtuar sua natureza, transformando-a em tributo cujo objetivo seja puramente arrecadatário, como um típico imposto.

Já no que tange à destinação do produto arrecadado, é de se reconhecer a sua vinculação à finalidade para a qual a contribuição foi instituída. Nesse aspecto, admite-se, todavia, que não necessariamente o montante deverá ser revertido ao próprio grupo de contribuintes.

Por exemplo, imaginemos CIDE imposta ao setor de exploração mineral no País, cuja finalidade precípua seja a preservação e recuperação ambiental dos impactos normalmente acarretados por tal atividade econômica. Nesse caso hipotético, nada impede que a lei instituidora preveja a conversão de parte dos recursos arrecadados à recuperação das zonas devastadas pelo acidente ocorrido em Mariana, Minas Gerais.

Por último, mas não menos importante, a CIDE invariavelmente possui o traço da excepcionalidade. Medida excepcional que é, a cobrança da contribuição deve perdurar apenas enquanto for necessária a intervenção da União no respectivo setor da ordem econômica.

Essas são, portanto, as linhas gerais que norteiam o trabalho no que diz respeito à CIDE. Vejamos, pois então, outros aspectos absolutamente relevantes ao tema.

4.2. A intervenção do Estado na ordem econômica e a CIDE

Basicamente, a Constituição prevê duas formas distintas de atuação do Estado na economia: como agente econômico e como agente normativo-regulador¹⁷³.

No primeiro caso, a atuação do Estado se dá com fulcro no art. 173 da Constituição Federal, segundo o qual ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Como agente econômico, o Estado pode atuar sob o regime de monopólio ou sob o regime de competição. A atuação na condição de monopólio entraria justamente na exceção prevista no *caput* do art. 173 da Constituição Federal. Hipóteses de monopólio estão previstas, por exemplo, nos arts. 21, XXIII, e 177 da Carta Magna.

Por seu turno, a atuação sob competição está expressamente autorizada pelo próprio *caput* do art. 173 da Constituição Federal, o qual garante a ação do Estado quando necessária

¹⁷³ ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 473.

aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Já os parágrafos do dispositivo especificam minuciosamente como será essa atuação, dispondo, por exemplo, que caberá à lei estabelecer o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços.

Noutro giro, a atuação do Estado como agente normativo-regulador tem dois propósitos básicos, conforme Vidal Serrano Nunes Júnior e Luiz Alberto David Araujo: “preservar o mercado dos vícios do modelo econômico (concentração econômica, condutas concertadas etc.) e assegurar a realização dos fins últimos da ordem econômica, quais sejam, propiciar vida digna a todos e realizar a justiça social”¹⁷⁴.

Com efeito, tal como dispõe o art. 174 da Carta Magna, “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. Note-se, portanto, que, conforme o *caput* do art. 174 da Constituição Federal, o Estado desempenha três funções distintas, quais sejam: fiscalização, incentivo e planejamento.

No que toca à função fiscalizadora, Nunes Júnior e Araujo esclarecem que ela tem por objetivo final o de supervisionar o mercado, tal como disposto no § 4º do art. 173 da Constituição Federal, de acordo com o qual “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”¹⁷⁵.

Os autores asseveram¹⁷⁶ que, para a concretização do citado objetivo,

o Estado pode valer-se de diversos expedientes criados por lei, que caminham do controle direto por intermédio do CADE e da Secretaria de Direito Econômico, passam pela chamada extrafiscalidade tributária e chegam a mecanismos mais heterodoxos, como, por exemplo, o tabelamento de preços.

Ainda em relação à função fiscalizadora, José Afonso da Silva¹⁷⁷ muito bem nos lembra que ela não está limitada à União, estendendo-se também aos Estados e DF, com base em sua competência concorrente prevista no art. 24 da Constituição Federal, e aos Municípios, com fulcro no art. 30.

¹⁷⁴ Ibid., p. 475-476.

¹⁷⁵ Ibid., p. 476.

¹⁷⁶ Idem.

¹⁷⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 808.

Passando à atuação de incentivo, José Afonso da Silva define-a como “o velho fomento, conhecido dos nossos ancestrais, que consiste em *proteger, estimular, promover, apoiar, favorecer e auxiliar*, sem empregar meios coativos, as atividades particulares que satisfaçam necessidades ou conveniências de caráter geral”¹⁷⁸.

Em complemento, Vidal Serrano Nunes Júnior e Luiz Alberto David Araujo afirmam que os incentivos podem se concretizar por meio de “financiamentos sob condições especiais até estímulos fiscais para a incrementação de atividades econômicas”¹⁷⁹.

Por seu turno, no que tange à função de planejamento, José Afonso da Silva esclarece que ela “consiste, assim, num processo de intervenção estatal no domínio econômico com o fim de organizar atividades econômicas para obter resultados previamente colimados”¹⁸⁰.

E prossegue o autor, afirmando que o planejamento configura “um instrumento de racionalização da intervenção do Estado no domínio econômico, ou como dispõe a Constituição: a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado (art. 174, § 1º)”¹⁸¹.

De fato, o art. 174, § 1º, da Carta Magna prescreve com bastante clareza que “a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento”.

Traçando um panorama das três formas de atuação do Estado como agente normativo-regulador, Tácio Lacerda Gama¹⁸² defende com precisão que:

Fala-se em fomento na ordem econômica, quando o Estado planeja e incentiva a economia. Sob a nomenclatura “fomento”, há duas formas de atuação do Estado no domínio econômico: o planejamento e o incentivo da atividade econômica. No planejamento, veiculam-se, por meio de lei ordinária ou complementar, diretrizes para o desenvolvimento de determinado setor da economia. No incentivo, a atuação estatal é feita por meio de uma pessoa jurídica, ou fundo de recursos, criado especialmente para desenvolver um setor da economia. O planejamento é exercido pela edição de normas gerais e abstratas. É um instrumento de racionalização da intervenção do Estado no domínio econômico. Esta modalidade é a que mais se ajusta à competência atribuída pelo art. 174, § 1º: “A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento”. O incentivo da atividade econômica como modalidade de fomento consiste em uma atuação positiva de órgão estatal no sentido de implementar as normas gerais e abstratas de direito econômico. Para isso, cria-se uma pessoa jurídica que atuará como órgão promotor do desenvolvimento de um determinado setor da economia. Já na fiscalização da atividade econômica, o Estado disciplina o exercício de direitos no domínio econômico, competência conferida, também, pelo art. 174 da Constituição. É um

¹⁷⁸ Idem.

¹⁷⁹ ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano, op. cit., loc. cit.

¹⁸⁰ SILVA, op. cit., p. 809.

¹⁸¹ Ibid., p. 808.

¹⁸² GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 248-253.

típico caso de atuação do poder de polícia, especialmente qualificado pelo fato de regular o exercício de direitos econômicos.

Frente a tais funções do Estado, na condição de agente normativo-regulador, isto é, de fiscalizar, incentivar e planejar, não restam dúvidas de que, dentre as formas passíveis de adoção pelo Estado, a tributação é um instrumento plenamente viável e aplicável, na medida em que a própria Constituição assim deseja. Demonstra-se.

Em linha com as funções de incentivo e planejamento, destaca-se o comando do art. 146-A da Carta Constitucional, segundo o qual “a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Também do ponto de vista do planejamento, temos o exemplo expresso do comando do art. 150, I, parte final, da Constituição Federal, que veda a instituição de tributo desigual em território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, exceto na hipótese de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Há também as previsões dos arts. 21 e 26 do CTN, que, com fulcro no art. 153, § 1º, da Carta Magna, autorizam o Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, a alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do II e IE, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Considerando que não cabe apenas à União intervir em setores da economia, uma vez que a Constituição estende essa prerrogativa aos Estados, DF e Municípios, é de se admitir também que, por meio da extrafiscalidade, esses entes (inclusive a União) exerçam função fiscalizadora, incentivadora ou planejadora, dentro é claro dos limites traçados pela Constituição¹⁸³.

Já o art. 149 da Constituição Federal confere à União a competência para intervir na ordem econômica mediante o emprego de contribuição instituída especificamente para este fim. Com efeito, é de se convir que não há qualquer óbice de que, sem prejuízo das observações já feitas no tópico anterior, a União utilize a contribuição interventiva para planejar, incentivar ou regular dado setor.

¹⁸³ De forma exemplificativa, cite-se o limite imposto pelo art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, que impõe a obrigatoriedade de deliberação do CONFAZ para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, ou o art. 8º, § 1º, da LC n. 116/2003, que determina que o ISS não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%.

Aliás, peguemos o exemplo da CIDE-Combustível, disciplinada constitucionalmente pelo art. 177, § 4º, da Constituição Federal, e notaremos que, ao mesmo tempo em que regula o setor de comercialização e importação de combustíveis (“função fiscalizadora”), a União promove incentivos, mediante o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo (“função incentivadora”), assim como planeja por meio do financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e de programas de infraestrutura de transportes (“função planejadora”).

Portanto, é perfeitamente cabível que a União, na condição de agente normativo-regulador, utilize-se da CIDE, desde que observados os requisitos supraexpostos, para impor medidas de fiscalização, incentivo ou planejamento cujo objetivo final seja tutelar o meio ambiente, em congruência com o disposto nos arts. 170, IV, 174 e 225 da Carta Magna.

4.3. Visão geral da CIDE com propósito ambiental

Na condição de agente normativo-regulador, nos exatos termos do art. 174 da Constituição Federal, a União detém a competência para intervir na ordem econômica com a finalidade de assegurar os seus princípios basilares, dentre os quais 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.

Assim, nessa ordem de ideias, é perfeitamente possível que a União institua CIDE cuja finalidade precípua seja a de efetivar a tutela do meio ambiente perante um dado setor da economia. Essa atuação da União pode se dar do ponto de vista da regulação, do incentivo, do planejamento, ou dos três juntos, tal como ocorre com a CIDE-Combustível.

O emprego das contribuições interventivas como forma de efetiva a proteção do meio ambiente é corroborado por Heleno Taveira Torres¹⁸⁴: “a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico será sempre um excelente instrumento para a ação legislativa da União no domínio das questões ambientais”.

Na mesma linha, Roberto Ferraz¹⁸⁵ defende que a CIDE é perfeitamente adequada para “a tributação ambientalmente orientada, especialmente aquela com a finalidade reorientadora de comportamentos através da ‘internalização’ de custos ambientais”.

¹⁸⁴ TORRES, op. cit., p. 137.

¹⁸⁵ FERRAZ, op. cit., p. 346.

Outrossim, Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa¹⁸⁶ assevera que “a CIDE ambiental representa um forte instrumento de preservação ambiental, pois atua em setores da atividade econômica que agridem o meio ambiente, de modo que servem de regulação do setor, além de vincular as receitas obtidas à proteção do meio ambiente”.

Medida excepcional que é, a cobrança da CIDE deverá perdurar apenas enquanto justificável a intervenção, o que, em termos de matéria ambiental, pode se prolongar, é verdade, por anos e até décadas, sobretudo, tendo em vista que a criação de consciência ambiental, assim como a recuperação de degradações ambientais, demandam longo labor tanto do Poder Público quanto dos setores abrangidos pela medida.

Além disso, é de se ressaltar que a instituição da CIDE deverá obviamente levar em conta a competência da União para legislar e dispor sobre determinado setor da economia. Desta forma, por exemplo, não restam dúvidas quanto à possibilidade da criação de CIDE para disciplinar os impactos ambientais provocados por jazidas minerais, nos termos de sua competência privativa imposta pelo art. 22, XII, da Constituição Federal.

Por outro lado, diga-se, não faria nenhum sentido que a União fizesse uso de sua competência tributária para a imposição de CIDE com o objetivo de intervir em assuntos da economia local de determinado Município brasileiro, vez que, nos termos do art. 30, I, da Carta Constitucional, compete aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local.

Quanto ao processo legislativo, a CIDE ambiental deverá ser instituída por meio de lei ordinária aprovada pelas duas Casas do Congresso Nacional e submetida à sanção do Presidente, conforme determina o art. 65 da Constituição Federal.

A lei instituidora deverá evidentemente observar às normas gerais trazidas pelo CTN, a legalidade, a anterioridade anual e nonagesimal, sem prejuízo aos demais princípios tributários, notadamente o da capacidade contributiva, sobretudo na hipótese em que a contribuição recaia sobre bases imponíveis típicas de impostos (art. 149, § 2º, III).

Nesse âmbito, tratando-se de medida de intervenção econômica, é evidente que a CIDE deverá respeito também aos demais princípios da ordem econômica e aqueles outros norteadores da proteção ambiental.

Vale apontar novamente para as premissas fixadas no Capítulo 2 deste trabalho, no sentido de que a harmonia da contribuição interventiva com o ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo, com a Constituição, deve ser avaliada da perspectiva da proporcionalidade. Quer

¹⁸⁶ VIANNA, Julcira Maria de Mello. **O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente**. 15.08.2008. 179 p. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2008. p. 165.

dizer que a contribuição deve ser adequada e necessária à finalidade pretendida, que é intervir na economia com o propósito final de evitar desequilíbrios ambientais.

Desta feita, a medida só será considerada adequada se, com a sua utilização, o evento pretendido (a defesa do meio ambiente) possa ser fomentado/promovido, ainda que o objetivo final não seja completamente realizado. Por sua vez, a contribuição será necessária caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, outros princípios.

Nessa toada, em matéria ambiental, a contribuição interventiva pode ser posta, em síntese, para corrigir externalidades positivas e negativas do ponto de vista ambiental, em linha com o que impõem os princípios do protetor-recebedor e do poluidor-pagador.

Desse modo, aquele que provoca externalidades negativas, isto é, danos ambientais que são suportados não por ele próprio, mas sim pela coletividade, deve ser alvo de medida tributária que lhe imponha artificialmente o custo ambiental de sua atividade. Por outro lado, a conduta do causador de externalidade positiva deve ser recompensada e estimulada pelo Poder Público.

Posto dessa forma fica ainda mais clara a relação da correção das externalidades negativas e positivas com as ações de fiscalização, planejamento e incentivo da União. Por um lado, exige-se a contribuição do setor em que se pretende intervir, em típica função fiscalizatória; por outro, a União pode utilizar a contribuição para fomentar práticas protetivas.

Na prática, existem atividades econômicas em que os custos ambientais são evidentes. Cita-se, por exemplo, o desastre ambiental ocorrido em Mariana, Minas Gerais, no qual o rompimento de barragem de uma mineradora fez com que milhões de toneladas de lama contaminada vazassem sobre cidades, rios, mares, provocando um dano praticamente irreparável ao meio ambiente.

Assim, tendo em vista que a atividade exploratória de jazidas minerais invariavelmente acarreta desgaste ambiental, poderia a União instituir contribuição interventiva sobre o setor com a finalidade de internalizar os custos ambientais inerentes à atividade e, por outro lado, fomentar por meio de subsídios, por exemplo, investimentos no desenvolvimento de tecnologias menos agressivas ao meio ambiente ou estruturar planos nacionais, mediante subsídios ou investimentos diretos, para a recuperação de áreas degradadas.

No mais, é de se reconhecer que a previsão do art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal, incluído pela EC n. 33/2002, que estipula a incidência da contribuição interventiva sobre a receita, o faturamento ou valor da operação, faz algum sentido, na medida em que a internalização de custos na atividade do poluidor invariavelmente impactará em uma das citadas

bases imponíveis. Faz-se a ressalva de que, de fato, o legislador ordinário não está limitado às citadas bases.

Como se sabe, o custo corresponde basicamente ao contraponto à receita, isto é, deve-se incorrer em custos para que se obtenha receita e faturamento. Assim, a atividade poluidora deve obrigatoriamente incorrer em custos tendentes a minimizar os seus impactos ambientais, ou, se isto não for possível, nada mais coerente que esse custo lhe seja artificialmente embutido.

Portanto, frente à Constituição Federal brasileira; às preocupações mundiais quanto às mudanças climáticas; e aos tratados e acordos internacionais assinados pelo Brasil, não é mais possível tolerar que as atividades econômicas ignorem a proteção do meio ambiente como elemento compositor de seus custos.

4.4. O exemplo da CIDE-Combustíveis

O art. 177, § 4º, da Constituição Federal, introduzido pela EC n. 33/2001, determina que a lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível poderá ter a alíquota diferenciada por produto ou uso, a qual será reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando a anterioridade anual.

Também conforme o comando constitucional, os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programa de infraestrutura de transportes.

Ficou a cargo da Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001, instituir a contribuição interventiva sobre o setor de combustíveis, a chamada CIDE-Combustível. De acordo com a lei, são contribuintes o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos.

Nos termos da lei, a CIDE-Combustível tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos citados contribuintes, de importação e de comercialização no mercado interno de gasolinas e suas correntes; diesel e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (*fuel-oil*); gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e álcool etílico combustível.

Por seu turno, a base de cálculo eleita para a incidência da contribuição é a unidade de medida adotada na própria lei para os combustíveis líquidos, na importação e na comercialização no mercado interno.

Já os arts. 7º, 8º e 8-A da Lei n. 10.336/2001 preveem uma série de deduções na apuração da contribuição. Do valor da CIDE incidente na comercialização, no mercado interno, dos combustíveis poderá ser deduzido o valor da contribuição incidente na importação ou quando da aquisição de outro contribuinte. A dedução será efetuada pelo valor global da CIDE pago nas importações realizadas no mês, considerado o conjunto de produtos importados e comercializados, sendo desnecessária a segregação por espécie de produto.

Ademais, o contribuinte poderá deduzir o valor da CIDE, pago na importação ou na comercialização, no mercado interno, dos valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos na comercialização, no mercado interno, dos combustíveis até o limite estabelecido pela lei.

Ainda no que diz respeito às deduções, a lei permite que o valor da CIDE-Combustíveis pago pelo vendedor de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou diesel seja deduzido dos valores devidos pela pessoa jurídica adquirente desses produtos, relativamente a tributos ou contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil, nos termos, limites e condições estabelecidos em regulamento.

Outrossim, a pessoa jurídica importadora de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou diesel poderá deduzir dos valores dos tributos ou contribuições administradas pela RFB, nos termos, limites e condições estabelecidos em regulamento, o valor da CIDE-Combustíveis pago na importação.

Quanto ao produto arrecadado, a lei delega à lei orçamentária a prerrogativa de prever os percentuais dos repasses ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Mais adiante no texto legal, estabelece-se que a União entregará aos Estados e ao DF, para ser aplicado, obrigatoriamente, no financiamento de programas de infraestrutura de transportes, o percentual de 29% (conforme o art. 159, III, da Constituição Federal), calculado sobre a arrecadação da contribuição prevista, inclusive os respectivos adicionais, juros e multas moratórias cobrados, administrativa ou judicialmente, deduzidos os valores previstos de PIS/COFINS devido no mercado interno e na importação, assim como da parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Nos termos da previsão legal, a partir do exercício de 2005, os percentuais individuais de participação dos Estados e do DF serão calculados pelo Tribunal de Contas da União, com base nas estatísticas referentes ao ano imediatamente anterior, da seguinte forma: 40%

proporcionalmente à extensão da malha viária federal e estadual pavimentada existente em cada Estado e no DF, conforme estatísticas elaboradas pelo DNIT; 30% proporcionalmente ao consumo, em cada Estado e no DF, dos combustíveis a que a CIDE se aplica, conforme estatísticas elaboradas pela ANP; 20% proporcionalmente à população, conforme apurada pelo IBGE; e 10% distribuídos em parcelas iguais entre os Estados e o Distrito Federal. No mais, do montante dos recursos que cabe a cada Estado, 25% serão destinados aos seus Municípios para serem aplicados no financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Feitas essas observações gerais, a CIDE-Combustível é um excelente exemplo de como a União pode intervir em uma atividade econômica tipicamente poluidora de modo a internalizar artificialmente os custos ambientais inerentes ao setor de comercialização e importação de combustíveis.

Atuando assim, a União exerce típica função fiscalizadora e regulatória, impondo a contribuição para corrigir externalidades negativas provocadas pelo setor, ao mesmo tempo em que desempenha as funções de incentivo e planejamento, mediante subsídios e investimentos em projetos ambientais e em programas de infraestrutura e transporte.

Destaca-se que essas ponderações são eminentemente teóricas, na medida em que temos ciência de que na prática referida contribuição infelizmente não é devidamente empregada para uma das finalidades para a qual foi constitucionalmente instituída, qual seja a de internalizar custos ambientais e revertê-los positivamente em projetos ambientais.

Nesse sentido, em interessante estudo elaborado pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados¹⁸⁷, demonstra-se que a CIDE-Combustível aproxima-se bastante do imposto norte-americano sobre combustíveis (“Tax on Petroleum”), no qual há mais preocupação com a política de preços de combustíveis do que com a proteção ambiental em si, *in verbis*:

Verifica-se, assim, grande semelhança entre tais impostos norte-americanos e a nossa CIDE-Combustíveis, ou seja, são incidências tributárias pouco vocacionadas à mitigação dos problemas ambientais. Prepondera a preocupação com a política de preços dos combustíveis e a destinação da sua arrecadação para viabilizar o transporte rodoviário, embora, de acordo com as normas que a instituíram, parte dos recursos seria destinada à melhoria da infraestrutura de transporte em geral, o que inclui os modais ferroviário e fluvial, mais sustentáveis, em regra, que o rodoviário. Outras críticas em relação à CIDE são apontadas adiante.

¹⁸⁷ SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha; JURAS, Ilídia da Ascensão Garrido Martins. Desafios da tributação ambiental. Consultoria Legislativa – Estudo 2015. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/desafios-da-tributacao-ambiental_murilo-soares-e-ilidia-juras_politicas-setoriais>. Acesso em: 12.06.2017.

Indo mais além, o estudo revela que no ano de 2011 o Ministério do Meio Ambiente não realizou qualquer tipo de investimento com base nos recursos advindos da contribuição. Por outro lado, o Ministério dos Transportes fez uso de 99% das verbas, enquanto o 1% restante foi empregado pelo Ministério das Cidades em ações relacionadas ao transporte público de passageiros, especialmente com trens urbanos.

O estudo demonstra ainda que a contribuição vem sendo empregada muito mais como um mecanismo de controle do preço do petróleo frente às variações internacionais e até mesmo como um instrumento para atingir metas de superávit primário. Vejamos¹⁸⁸:

Exemplo disso foi a execução orçamentária do exercício de 2011, em que o Ministério do Meio Ambiente (MMA) não realizou nenhuma ação financiada pela fonte 111 (CIDE-Combustíveis). O Ministério dos Transportes (MT), por sua vez, pagou despesas do exercício no valor de R\$ 2.493.661.836,00 e mais R\$ 1.903.851.492,00 de restos a pagar de outros exercícios, o que representa 99% das despesas realizadas pelo Governo Federal com base nessa fonte. Ressalte-se que, entre as ações executadas pelo MT, foram gastos R\$ 202.444,00 com estudos de impactos ambientais, que, a bem da verdade, não podem ser considerados como ações *stricto sensu* voltadas à proteção ambiental. Na realidade, verba que, de fato, tem um viés socioambiental foi a gasta pelo Ministério das Cidades, no valor de R\$ 43.859.924 (*grosso modo* o 1% remanescente), utilizado em ações relacionadas ao transporte público de passageiros, especialmente com trens urbanos.

Outro aspecto que mitiga o caráter ambiental da CIDE-Combustíveis é sua utilização como instrumento de política de fixação de preços dos combustíveis. Ao invés de onerar fortemente os combustíveis fósseis, o que se percebe é que a contribuição, pelo contrário, vem sendo usada para amortecer o impacto do preço internacional do petróleo sobre os preços internos da gasolina e diesel e, até mesmo, para garantir a lucratividade da Petrobras, como ocorrido em episódio recente, em que a CIDE foi reduzida, com apropriação dessa redução na margem de lucro da empresa (VALOR ECONÔMICO, 2011).

Deve-se registrar, além disso, o uso primordial da CIDE-Combustíveis para atingir as metas de superávit primário (JURAS; ARAÚJO, 2008).

De fato, a questão relativa à destinação do produto arrecadado da CIDE-Combustível e o conseqüente desvio de sua finalidade já foi alertado há muitos anos pelo próprio Tribunal de Contas da União. É o que se nota do seguinte trecho do voto exarado em 2005 pelo Min. Marcos Vinícios Rodrigues Vilaça¹⁸⁹:

Entretanto, verifica-se, com base no inciso II do § 4º do art. 177 da Constituição Federal, que os beneficiários dos recursos da CIDE-Combustíveis não são órgãos ou unidades orçamentárias, tampouco esfera orçamentária (fiscal, seguridade social ou investimentos), mas as ações orçamentárias, quais sejam: os programas de infraestrutura, de financiamento de projetos ambientais e o pagamento de subsídios.

¹⁸⁸ Idem.

¹⁸⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Acórdão n. 1.857/05. Rel. Min. Marcos Vinícios Vilaça. Publicado no DOU em 28.11.2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=2&doc=2&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 05.05.2017.

Neste sentido, não parece ser adequada a destinação de recursos da CIDE-Combustíveis para atividades não diretamente associadas a tais fins.

Aliás, o STF já foi instado a se manifestar por mais de uma vez a respeito das leis orçamentárias que traçam o destino dos recursos arrecadados com referida contribuição interventiva. Em uma destas oportunidades, destaca-se o acórdão proferido no âmbito da ADI 2.925/DF ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte em face do art. 4º, I, da Lei n. 10.640, de 14 de janeiro de 2003 (Lei orçamentária anual da União para o exercício de 2003), a qual determinava a abertura de créditos suplementares até o limite de 10%, mediante a utilização de recursos provenientes de anulação parcial de dotações, reserva de contingência e excesso de arrecadação.

A ADI foi julgada procedente para impedir a abertura de créditos suplementares nas destinações reservadas aos recursos obtidos pela CIDE-Combustível a qualquer outra rubrica, *in verbis*:

LEI ORÇAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL – CIDE – DESTINAÇÃO – ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n. 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir no disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso II do referido parágrafo.

O objetivo aqui não é o de se aprofundar demasiadamente em discussões relativas à destinação do produto da arrecadação de dita contribuição, contudo, é de se reconhecer que o desvio de sua finalidade, isto é, a aplicação de seus recursos em outros fins, pode acarretar a alteração de sua natureza, assumindo, assim, característica de imposto típico.

Neste contexto, são lúcidas as palavras de Tácio Lacerda Gama¹⁹⁰:

É justamente a destinação específica que autoriza a sua criação. Com efeito, se o destino daquilo que se arrecada com esses tributos não for a intervenção específica que ensejou a sua criação, o tributo terá outra natureza, diversa das contribuições. O regime jurídico aplicável, por isso, também será diverso. Assim, será possível falar em imposto ou em qualquer outra espécie de exação, exceto em contribuições interventivas.

Vale também destacar o que assevera Luís Eduardo Schoueri¹⁹¹:

Ora, se as contribuições, por mandamento constitucional, servem como instrumento de atuação da União na área de intervenção sobre o Domínio Econômico ou na de interesse de categorias profissionais e econômicas, e se a presença dessa característica no fato gerador não caracteriza as contribuições, deve-se interpretar o mandamento

¹⁹⁰ GAMA, op. cit., 2003, p. 266.

¹⁹¹ SCHOUERI, op. cit., 2005, p. 196.

contido no artigo 149 como de finalidade, *i.e.*, o *produto* da arrecadação daquelas contribuições deve servir para a intervenção sobre o Domínio Econômico ou para a atuação da União no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Conclui-se que a CIDE-Combustível, embora tenha sido instituída como mecanismo de internalização de custo em atividade tipicamente poluidora e de financiamento de projetos ambientais, infelizmente tem a sua finalidade desvirtuada, de modo que a maior parte do produto de sua arrecadação é empregada, dentre outros fins, para amortecer o impacto internacional do petróleo e até mesmo para atingir metas de superávit primário.

Logo, em que pese o seu potencial para promover a correção de externalidades negativas, mediante a tributação da comercialização de combustíveis, e de externalidades positivas, por meio dos incentivos a projetos ambientais, a CIDE-Combustível infelizmente é empregada para outros fins, tornando-a um imposto típico.

4.5. A CIDE como instrumento de reforma tributária ambiental no Brasil

Com efeito, como visto no Capítulo 3, a Europa propõe um modelo de ampla reforma fiscal em matéria de meio ambiente (“Environmental Fiscal Reform” ou apenas “EFR”), consistente basicamente na ideia de desonerar os “bens”, como a produção e o trabalho, e tributar os “males”, atividades e empreendimentos poluidores e exploradores de recursos naturais.

Tal reforma baseia-se em dois principais fundamentos que são a neutralidade da substituição da tributação (“fiscal neutrality and tax shift”) e o duplo dividendo (“double dividend”).

Por sua vez, no Brasil estamos longe de uma reforma nestes termos. O que temos na verdade são exemplos isolados de tributos empregados em matéria ambiental, o que evidencia a ausência de políticas conjuntas para a proteção do meio ambiente por meio de mecanismos tributários. O que se pretende aqui é ao menos analisar a possibilidade de utilização da CIDE como um dos pilares para uma reforma mais ampla.

Diferentemente do que ocorreu em países europeus, em que foram instituídos impostos sobre setores poluidores (*e.g.*, imposto sobre a emissão de CO₂), no Brasil essa alternativa não seria viável, tendo em vista que, embora seja possível a instituição de imposto nestes termos, desde que evidentemente observada a competência residual da União, prevista no art. 154, I, da Carta Constitucional, é fato que a vedação constante do art. 167, IV, da Constituição Federal impõe intransponível obstáculo.

Diante da vedação constitucional, teríamos um imposto que seus recursos não poderiam ser previamente vinculados a despesas, fundos ou órgãos ligados à proteção do meio ambiente, o que inviabilizaria sua criação. Tal obstáculo pode ser contornado, contudo, com a criação de CIDE, aplicável, é claro, em caráter excepcional e a determinado setor da economia que justifique a intervenção.

Nessa toada, a CIDE instituída como forma de internalização de custos ambientais, isto é, a tributação sobre atividades poluidoras, demandaria, por outro lado, a desoneração integral ou parcial, da tributação sobre atividades consideradas benéficas, como forma de aplicação do “duplo dividendo”.

No modelo europeu, como contrapartida à tributação dos setores poluentes, desonera-se, sobretudo, a folha de salários. No Brasil, é mister destacar que, *a priori*, o próprio art. 195, § 13, da Constituição Federal autorizaria referida desoneração, já que prevê a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente sobre a folha de pagamentos por contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento.

No entanto, considerando que a finalidade da contribuição interventiva é evidentemente distinta da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, a substituição total ou parcial de uma pela outra implicaria claro prejuízo ao financiamento da seguridade social, em afronta ao comando do art. 195 da Constituição Federal. Além disso, diante do combalido sistema previdenciário como o brasileiro, aprovar medida deste quilate seria praticamente impossível.

Por outro lado, é verdade que o “duplo dividendo” poderia ser alcançado por outros caminhos: como, por exemplo, o aumento das previsões de deduções do IRPF ou a correta atualização da tabela progressiva do IRPF, a desoneração tributária de setores ou de pessoas jurídicas que invistam na proteção ambiental (*e.g.*, reflorestamento, investimentos em tecnologias menos poluentes) etc.

É claro que o desenvolvimento de uma reforma nestes termos demanda vontade e coordenação política, sobretudo entre os Poderes Legislativo e Executivo. No entanto, diante do atual vai e vem político no Brasil, a aprovação de medidas assim se torna realidade cada vez mais distante.

Destarte, verifica-se que a Constituição fornece os instrumentos necessários para a instituição de CIDE sobre setores da economia com a finalidade precípua de proteger ou recuperar o meio ambiente. Assim, a cobrança da contribuição decorreria da atuação da União como agente normativo-regulador, mais precisamente na função fiscalizatória.

Isto é, a União elegeria os setores da atividade econômica que naturalmente provocam impactos ambientais (*e.g.*, comercialização de combustíveis fósseis, mineração, fabricação de materiais plásticos etc.) e, como agente fiscalizador, verificaria a necessidade de que os custos decorrentes da degradação ambiental sejam artificialmente embutidos.

É claro que não basta o setor ser potencialmente poluidor, deve-se verificar a necessidade de intervenção diante de evidente desequilíbrio. Isto é, se dado ramo econômico é potencialmente poluidor, mas se constate que, de fato, há um evidente investimento de seus componentes para prevenir, reverter e recuperar os desgastes ambientais, não há o que se falar em intervenção mediante CIDE.

Por outro lado, com fulcro no art. 174 da Constituição Federal, a medida fiscalizatória da União pode e recomenda-se que venha acompanhada de ações de planejamento e incentivos. De fato, não faria sentido que a União imponha artificialmente os custos ambientais em determinados setores sem, em contrapartida, oferecer um norte.

Assim, dentro da própria lei instituidora da contribuição, deve-se estipular de forma clara e precisa formas de planejar a prevenção e recuperação ambiental, bem como de incentivar que o próprio setor atingido ou outros busquem adotar tecnologias e meios de produção mais saudáveis.

Muito se afirmou até aqui a respeito da internalização de custos ambientais, sem, contudo, estabelecer como seriam estipulados e calculados referidos custos. Com efeito, não se trata de um cálculo simples, o qual, é verdade, deve ser avaliado caso a caso. De fato, pelo modelo europeu, seria muito mais simples criar um imposto que incida com determinada alíquota sobre a conduta agressora (*e.g.*, imposto calculado sobre a emissão de CO₂).

Não obstante, com base em tudo já exposto, podemos partir do seguinte ponto: a contribuição é devida, dentre outras razões, porque a atividade do setor econômico demanda a atuação do Estado como agente normativo-regulador (contribuição provocante, conforme as lições de Ataliba). Logo, deve haver uma relação direta entre o montante que se pretende internalizar no custo e o grau da atuação estatal.

Além disso, é evidente que a contribuição interventiva não pode se mostrar medida desnecessária ou inadequada, sob o ponto de vista do exame da proporcionalidade. Desse modo, a contribuição não deve ser imposta de maneira a afrontar outros princípios, dentre os quais o da capacidade contributiva, sobretudo se a base impositiva eleita corresponder a um fato típico de imposto, como a receita ou o faturamento.

Ante o exposto, a CIDE se mostra como uma excelente ferramenta para o início de uma reforma em moldes aproximados àquela implementada há anos na Europa. Isto é, a

imposição de uma exação sobre setor econômico potencialmente poluidor (função fiscalizatória) e, por outro lado, a adoção de contrapartidas que podem envolver a desoneração de outros setores ou mesmo a concessão de subsídios e investimentos (funções de incentivo e planejamento).

Vale enfatizar que o vocábulo “reforma” é aqui empregado no sentido de mudança de paradigma e de política tributária e econômica, uma vez que, de fato, já há previsão constitucional expressa para embasar a adoção das medidas apontadas acima.

Antes de encerrar, é importante realçar que no Brasil há uma particularidade decorrente sobretudo de seu sistema federativo, que é a repartição de competências em matéria legislativa entre União, Estados, DF e Municípios, de modo que compete a cada um deles, dentro de sua esfera de competência, atuar em prol da defesa do meio ambiente, nos exatos termos do art. 225 da Carta Magna.

Com isso quer se afirmar que, diante do comando constitucional, não compete apenas à União adotar medidas protetivas, uma vez que é dever de todo o Poder Público e da coletividade defender e proteger o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. É exatamente por isso que a denominada reforma fiscal e ambiental no Brasil deve contar com Estados, DF e Municípios, os quais também detêm a prerrogativa de intervir na economia, dentro, é claro, de sua órbita de competência.

Desta feita, é evidente que, diante da ausência da competência de instituir contribuição interventiva, já que esta é exclusiva da União, cabe aos demais entes atuar por outro caminho igualmente autorizado pelo ordenamento pátrio, ainda que indiretamente, que é o de empregar a extrafiscalidade, isto é, a imposição de medidas tributárias com a finalidade de induzir ou inibir comportamentos.

De qualquer forma, essa análise será feita no capítulo subsequente, de modo que coube agora apenas realçar que, frente à realidade constitucional brasileira, não caberia apenas à União agir por meio da instituição de contribuição interventiva sobre determinados setores potencialmente poluentes.

Pelo contrário, deve haver uma coordenação entre União, Estados, DF e Municípios, cada qual agindo dentro de seu campo de competência tributária e material, para impor medidas fiscais relacionadas à defesa do meio ambiente, em perfeita consonância com o que prevê, notadamente, os arts. 23, 24, 30, 149, 170, IV, 174 e 225 da Carta Constitucional.

5. DAS NORMAS INDUTORAS COMO FERRAMENTAS PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

5.1. Da extrafiscalidade

5.1.1. Extrafiscalidade *versus* fiscalidade

De uma forma geral, a fiscalidade está relacionada com o fim precípua dos tributos que, no caso dos impostos, é a própria arrecadação de dinheiro aos cofres públicos. Ao contrário, a extrafiscalidade, como o próprio nome leva a crer, é a utilização dos tributos com outros fins que não os meramente ordinatórios. A rigor, pode-se dizer que é o emprego da tributação como um mecanismo de indução de comportamentos.

Quanto à matéria, Roque Antonio Carrazza¹⁹² esclarece 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 alguma coisa”.

Em linha semelhante, Paulo de Barros Carvalho¹⁹³ diz que em certas ocasiões a legislação de um tributo vem “pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso”.

Alfredo A. Becker¹⁹⁴ defende com precisão que a fiscalidade e a extrafiscalidade convivem de forma harmônica, de modo que um caráter não exclui o outro, *in verbis*:

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento *cíclico*.

Nessa mesma direção, também nos lembra Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁵ que não existe entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade ou a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

¹⁹² CARRAZZA, op. cit., p. 133, nota de rodapé 95.

¹⁹³ CARVALHO, op. cit., p. 248.

¹⁹⁴ BECKER, op. cit., p. 588.

¹⁹⁵ CARVALHO, op. cit., p. 248.

Com efeito, o emprego de tributos para outros fins que não os meramente arrecadatários é prática crescente no Brasil. Nesta seara, o próprio texto constitucional reconhece indiretamente que alguns tributos possuem evidente força extrafiscal, excetuando para eles a observância do princípio da anterioridade e permitindo, inclusive, a majoração de alíquotas por meio de decreto expedido pelo Poder Executivo.

É o caso do II, IE e IOF, que estão dispensados da observância às anterioridades anual e nonagesimal, e o IPI, que está dispensado apenas da anterioridade anual, nos termos do art. 150, § 1º, da Constituição Federal. Já de acordo com o art. 153, § 1º, do texto constitucional, referidos impostos poderão ter suas alíquotas alteradas por meio de decreto do Poder Executivo, desde que evidentemente respeitados as condições e os limites estabelecidos por lei.

Isso se dá porque, na medida em que possuem forte caráter extrafiscal, não faria sentido pressupor que o legislador infraconstitucional ou o Executivo tivessem seu campo de atuação limitado, uma vez que qualquer restrição poderia acarretar a ineficácia da medida extrafiscal tomada.

Por exemplo, caso a União pretenda desestimular a importação de veículos com o objetivo de fomentar a indústria nacional e para isso precise majorar a alíquota do II e do IPI destes veículos, seria um contrassenso que tivesse de aguardar a virada do ano ou o labor do processo legislativo para que só então colocasse a medida em ação. Fosse assim, depois de todo esse trâmite, talvez a norma não fosse mais necessária.

Em outro caso, a Carta Magna autorizou em seu art. 182, § 4º, a cobrança do IPTU de forma progressiva no tempo ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, de modo a forçá-lo a promover o adequado aproveitamento. Note que, além da típica fiscalidade inerente ao IPTU, o dispositivo prevê a utilização do imposto com natureza extrafiscal com o objetivo precípuo de privilegiar a função social da propriedade (o que é também um princípio basilar da ordem econômica).

Cabe aqui trazer à tona os esclarecimentos de Roque Antonio Carrazza¹⁹⁶ acerca do implícito reconhecimento constitucional do emprego de tributos com caráter extrafiscal, *ipsis litteris*:

Embora não existam artigos expressos na Constituição Federal que determinam a utilização dos tributos para fins extrafiscais, nela há um implícito reconhecimento da faculdade que o Estado tem de utilizá-los para “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I, *in fine*), para “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (art. 153, § 4º, primeira parte), para facilitar a “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital” (art. 156, § 2º, I, primeira

¹⁹⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 819-820.

parte), para garantir a “função social da propriedade” (art. 170, III), para ensejar “a redução das desigualdades regionais e sociais” (art. 170, VII), para dispensar “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (art. 170, IX), para favorecer “as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária” (art. 184, § 5º), para financiar “a seguridade social” (art. 195), e assim por diante.

Sobremais, a Constituição, ao estatuir, por exemplo, que as pessoas físicas devem “proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos” (art. 23, III) e “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas” (art. 23, VI), que a educação é “direito de todos e dever do Estado” (art. 205), que o “Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais” (art. 215, que “é dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um” (art. 217), que o “Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica” (art. 218), que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado” (art. 225), que a “família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado” (art. 226), indiretamente obriga que os tributos sejam ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações.

Por seu turno, Paulo Victor Vieira da Rocha¹⁹⁷ defende que a fiscalidade e a extrafiscalidade não são características intrínsecas dos tributos, mas sim dos efeitos das normas tributárias. Desse modo, essa predicação não pode ser feita no plano abstrato.

A identificação destes efeitos é importante na medida em que balizam o processo de interpretação e aplicação do princípio da igualdade, que é formal e exige a busca de critérios materiais de comparação. São os efeitos normativos que justificarão cada critério adotado.

Sendo assim, caso os efeitos normativos de um determinado tributo sejam fiscais, seu paradigma deverá ser a repartição dos encargos (em função do critério da igualdade) que, no caso dos impostos, será balizada pela capacidade contributiva.

Por outro lado, caso os efeitos sejam diversos da repartição equitativa dos encargos, estar-se-á diante de um imposto com efeitos extrafiscais, que estará sujeito a controle pelo critério da proporcionalidade, ou seja: a medida de desrespeito à capacidade contributiva é proporcional ao bem que se pretende garantir.

Destarte, conforme Rocha, fiscalidade e extrafiscalidade são características que podem ser atribuídas tanto aos tributos como às normas que os regulam. Todavia, na primeira hipótese se estará diante de uma classificação importante à ciência das finanças; na segunda, diante de uma classificação importante ao direito tributário.

¹⁹⁷ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 32, p. 256-274, 2014.

Neste sentido, para o direito tributário, não se pode considerar que a função fiscal seja a arrecadação, vez que este é o ramo do direito que visa à proteção do particular perante o Estado, impondo limites à tributação. Assim, as normas tributárias com função fiscal possuem na verdade a função de distribuir o encargo tributário de forma igualitária.

Vale lembrar que a igualdade é um critério formal, um critério comparativo, que depende de um critério de comparação material para ser aplicado. No caso dos impostos, este critério material é a capacidade econômica. Sendo assim, é possível afirmar que um imposto com efeitos fiscais é aquele que distribui a carga tributária em função da capacidade contributiva.

Consequentemente, um imposto com efeito extrafiscal é aquele que não respeita essa distribuição equitativa, mas sim outro critério de caráter social ou econômico, como o desenvolvimento de uma região.

Nesses casos, o critério de controle do imposto deixa de ser a igualdade e passa a ser a proporcionalidade, na medida em que há de se considerar se essa quebra da igualdade é proporcional ao fim extrafiscal que se busca alcançar.

De fato, é de se concordar com a posição de Rocha. Caso sejam fiscais os efeitos normativos de um dado tributo, dever-se-á adotar o paradigma da capacidade contributiva para repartir o encargo entre os contribuintes. Por outro lado, na hipótese de os efeitos normativos serem extrafiscais, o critério de controle do imposto passa a ser a proporcionalidade.

Em outros termos, se a medida extrafiscal imposta se mostra desnecessária ou inadequada, ela deve ser afastada ou substituída por outra que atinja os mesmos fins extrafiscais, contudo, sem ferir de forma frontal a igualdade e a capacidade contributiva.

Feitas tais considerações, cumpre realçar, oportunamente, que neste trabalho as contribuições interventivas não são tratadas como tributos extrafiscais, na medida em que a própria finalidade da contribuição é intervir no domínio econômico, ao contrário dos impostos, que de fato podem ser analisados sob as duas perspectivas, a de arrecadar (fiscal) e a de induzir comportamentos (extrafiscal).

De modo a lançar luz no aqui argumentado, destacam-se as preciosas lições de Marco Aurélio Greco¹⁹⁸, *in verbis*:

Extrafiscalidade não é conceito que, a meu ver, seja pertinente quando se examinam as contribuições, inclusive as de intervenção. Nestas, o perfil da exigência é diferente e a arrecadação não se põe como parâmetro para aferir o significado e função da exigência. Contribuições não existem em função da arrecadação, mas em função da finalidade a que se preordenam. Ainda que se pretendesse aplicar o conceito da

¹⁹⁸ GRECO, op. cit., p. 26.

extrafiscalidade às contribuições, forçoso seria reconhecer, pelas razões expostas, que, em relação a elas, a extrafiscalidade só poderia assumir uma função positiva e não negativa.

Deste modo, não há dúvidas de que a extrafiscalidade possa ser empregada como ferramenta hábil para estimular ou desestimular comportamentos de acordo com o desejo político, econômico ou social do respectivo ente tributante.

No âmbito da tutela do meio ambiente, a tributação, ainda que a pequenos passos, já vem sendo empregada em sua função extrafiscal, como é o caso, por exemplo, do IPTU-Verde, que concede incentivos aos proprietários que desenvolvam determinadas práticas ambientalmente saudáveis.

Portanto, pode-se dizer, por ora, que a extrafiscalidade tributária pode funcionar como verdadeiro pilar da tributação ambiental, na medida em que possibilita a indução de comportamentos em matéria ambiental.

5.1.2. Extrafiscalidade e normas indutoras em matéria tributária

Conforme nos ensina Luís Eduardo Schoueri¹⁹⁹, “as falhas de mercado dão oportunidade a que os efeitos indutores da norma tributária sirvam para a sua correção, daí implicando maior eficiência do mercado”. De acordo com Schoueri, os chamados “tributos corretivos” possuem um duplo dividendo: o primeiro dividendo é a própria arrecadação e o segundo, a correção de falhas do mercado.

Nesse sentido, a tributação indutora estaria intimamente relacionada com a livre concorrência – princípio balizador da ordem econômica, na medida em que o tributo indutor pode aperfeiçoá-la ou encontrar nela um limite. Neste segundo caso, a limitação imposta pela livre concorrência está diretamente relacionada com a noção de “neutralidade fiscal”, a qual deve ser entendida de forma restrita, como “a neutralidade em relação à livre concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado”²⁰⁰.

Em termos mais modestos, considerando que um dos princípios norteadores da ordem econômica é a livre concorrência, não faria nenhum sentido que se impusesse norma tributária “não neutra”. Assim, a norma indutora encontra limite na livre concorrência na medida em que não deve afrontá-la e, por isso, deve ser neutra.

¹⁹⁹ SCHOUERI, op. cit., 2007, p. 243.

²⁰⁰ Idem.

Além da apontada intervenção para a correção de falhas de mercado (“intervenção negativa”), a norma tributária também pode ser empregada como forma de “intervenção positiva”, hipótese em que busca concretizar os objetivos prestigiados pela ordem econômica.

É de se reconhecer que, do ponto de vista da intervenção positiva, a aplicação da norma tributária indutora pode se dar para prestigiar a defesa do meio ambiente, tendo em vista ser este um dos princípios basilares da ordem econômica, tal como esculpido no art. 170, VI, da Constituição Federal.

Mesmo sob o viés da intervenção negativa, também há cabimento para a tributação com caráter ambiental, visto que as apontadas falhas de mercado também podem estar relacionadas às externalidades negativas ou positivas em matéria de meio ambiente.

No primeiro caso, como bem nos lembra Luís Eduardo Schoueri, a externalidade negativa abrange a atividade poluidora que gera danos ambientais e que são suportados pela coletividade e não exclusivamente por aquele que o gerou. Nesta hipótese, a norma indutora seria instrumento hábil para internalizar o “custo ambiental” na atividade poluidora²⁰¹.

Por outro lado, no caso das externalidades positivas, pode-se citar a empresa que exige de seus fornecedores a adoção de práticas ambientalmente saudáveis. Neste caso, a tributação indutora teria o objetivo de salvaguardar e estimular tal prática, o que ensejaria a fiel observância ao princípio do “protetor-recebedor”²⁰².

Desta feita, mostra-se que as normas indutoras são instrumentos bastante hábeis a promover a proteção do meio ambiente. Em consonância com o já exposto, os impostos (pela extrafiscalidade) e as contribuições interventivas (pela própria finalidade) seriam os instrumentos cabíveis.

No primeiro caso, a utilização dos impostos como forma de induzir comportamentos possibilitaria a intervenção de todos os entes federados com o objetivo de resguardar o meio ambiente, o que daria efetividade não só ao princípio da defesa do meio ambiente, esculpido no âmbito da ordem econômica, mas também aos diversos outros dispositivos constitucionais que impõem o direito ao meio ambiente saudável como também a obrigação de protegê-lo, *vide* os arts. 23, VI e VII, 24, VI, VII e VIII, e 225 da Constituição.

Noutro giro, por força do art. 149 da Constituição Federal, competiria exclusivamente à União instituir contribuição interventiva com a finalidade de intervir negativa ou positivamente na ordem econômica.

²⁰¹ SCHOUERI, op. cit., 2005, p. 236-237.

²⁰² Idem.

Nessa toada, vale trazer à baila os ensinamentos de José Casalta Nabais²⁰³, para quem a tutela do meio ambiente pode se dar por: meios diretos de conformação de comportamentos; meios de direção de comportamentos através de planejamento; e, por fim, meios indiretos de conformação de comportamentos.

No primeiro, tem-se as formas típicas de controle e fiscalização, fundamentalmente de direito administrativo, tais como as autorizações, as licenças, as concessões, as proibições, as sanções etc. No segundo, pode-se citar a planificação territorial, pela qual se ordena o território das cidades no conjunto de suas implicações para o equilíbrio ambiental. Finalmente, no terceiro meio, temos outras ferramentas que não as típicas de direito administrativo, como, por exemplo, a responsabilização civil por danos ambientais, os subsídios, as subvenções, os impostos ambientais e os benefícios fiscais ambientais.

Dessa forma, o que o autor chama de “direito fiscal ambiental” corresponde justamente a um meio indireto de conformação de comportamentos ambientais. Ressalta-se que, para Nabais, o “direito fiscal ambiental” encontra-se inserido no “direito econômico fiscal”, que é um contraponto ao “direito fiscal clássico”, *in verbis*²⁰⁴:

E a primeira ideia a reter nesta sede é a de que, ao contrário do que a doutrina em geral faz, nós distinguimos entre o direito fiscal *tour court* ou direito fiscal clássico e o direito econômico fiscal. Pois bem, podemos definir o direito econômico fiscal como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social. Ou, por outras palavras, o direito económico fiscal integra a disciplina jurídica da extrafiscalidade, um conjunto de normas que apenas formalmente integram o direito fiscal, já que têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

Fica claro que, pela linha desenvolvida por Nabais, o “direito econômico fiscal” abrange as normas jurídicas que regulam a utilização de instrumentos fiscais com o objetivo final de obter resultados extrafiscais, notadamente nos âmbitos econômico e social. Assim, essas normas extrafiscais integram apenas formalmente o “direito fiscal clássico”, já que visam à obtenção de fins outros que não os meramente arrecadatários.

Continuando sua linha de argumentação, Nabais defende que o “direito econômico fiscal” compreende dois grandes setores, que são: os impostos extrafiscais ou de agravamentos extrafiscais e, do outro lado, os benefícios fiscais.

²⁰³ NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

²⁰⁴ *Ibid.*, p. 422.

Para o autor, toda fiscalidade tem inerente certa dose de extrafiscalidade, uma vez que, na prática, nenhum imposto consegue ser neutro do ponto de vista econômico e social, isto é, mesmo que a única intenção do legislador tenha sido buscar receitas para os cofres do Estado, a imposição tributária sempre terá em menor ou maior grau algum impacto sobre a realidade econômica e social.

A este efeito dos impostos o autor denomina “extrafiscalidade em sentido impróprio”. Sob essa rubrica estão também os impostos nos quais o legislador, embora em medida desigual, busca simultaneamente objetivos fiscais e extrafiscais. É justamente aqui que residem os impostos ambientais ou ecotributos.

O autor destaca também que tanto os impostos extrafiscais quanto os benefícios fiscais possuem em comum o traço da excepcionalidade, além do que, por tais normas estarem sujeitas ao “direito econômico fiscal”, elas não estariam diretamente sujeitas aos exigentes limites constitucionais próprios do “direito fiscal”.

Já no que toca especificamente aos benefícios fiscais, Nabais assevera que este é o segmento mais operacional da extrafiscalidade, constatação que “não só resulta da simples verificação da realidade contemporânea, como se apresenta em maior consonância com o próprio entendimento actual do direito, o qual, no dizer de Norberto Bobbio, tem hoje uma importante função promocional”²⁰⁵.

Amparado no Direito português, Nabais pontua que os benefícios fiscais constituem, ao lado das “não sujeições tributárias”, verdadeiras espécies do gênero “desagravamento fiscal”, os quais podem ainda ser divididos em estáticos e dinâmicos, *in verbis*²⁰⁶:

Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que, ou porque já se verificaram (encontrando-se portanto esgotadas), ou porque, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, não visam, ao menos directamente, a incentivar ou estimular, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa etc.

Por seu turno, os segundos visam a incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as actividades estimuladas em termos de causa-efeito. Enquanto naqueles a causa do benefício é a situação ou actividade em si mesma, nestes a causa é a adopção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da actividade fomentada. Compreende-se assim que os incentivos fiscais, que não raro assumem carácter temporário, bem como a liberdade do legislador, mormente para conceder uma margem de livre decisão à administração tributária, tenha necessariamente de ser maior do que aquela de que dispõe em sede dos benefícios fiscais estáticos.

²⁰⁵ Ibid., p. 423.

²⁰⁶ Idem.

Como exemplo de benefício fiscal estático, pode-se citar as imunidades constitucionais. É o caso da imunidade prevista às atividades religiosas: a rigor, o texto constitucional não tem o objetivo de incentivar o culto religioso, mas sim impedir que a tributação seja empregada como forma de obstar ou dificultar a liberdade de religião.

Existem, por outro lado, os denominados benefícios dinâmicos, que são previsões legais cuja causa é a adoção futura do comportamento beneficiado ou o exercício futuro da atividade fomentada. É justamente o emprego da tributação como forma de estímulo ou desestímulo de comportamentos econômicos, sociais, ambientais etc.

Neste âmbito, o autor português traz outra importante constatação no sentido de que a eficácia dos benefícios fiscais dinâmicos pode ser automática, operando-se pela simples verificação do respectivo pressuposto de fato, ou pode depender de reconhecimento da administração tributária, o que pode se dar de forma unilateral ou bilateral. Neste último, pode-se citar no Brasil os já conhecidos Termos de Acordo de Regime Especial, por meio dos quais Estados e DF impõem uma série de requisitos à empresa interessada de usufruir algum tipo de benefício fiscal ou financeiro.

Com efeito, essa noção trazida por Nabais se amolda perfeitamente ao ideal trazido neste trabalho, que é a utilização de normas indutoras fiscais com o objetivo precípuo de estimular ou desincentivar condutas do ponto de vista ambiental. No mais, tal como será demonstrado, a utilização de benefícios fiscais traz resultados mais rápidos e práticos à proteção ambiental.

Nessa toada, também é esclarecedora a distinção que o autor estabelece entre os “tributos ambientais em sentido estrito” e os “tributos ambientais em sentido atécnico”: os primeiros materializam de forma direta a política ecológica; já os segundos, cujo objetivo precípuo é o de arrecadar receitas, ainda que relacionadas à realização da política ecológica, são falsos tributos ambientais.

Para ele, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objetivo ou finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas. Vejamos²⁰⁷:

No respeitante ao primeiro dos aspectos aludidos, isto é, no que concerne às finalidades dos tributos ambientais, podemos dizer que é, hoje em dia, relativamente consensual a ideia de dividir dicotomicamente esses tributos em duas espécies, pelo que ou são tributos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (*reine Lenkungssteuern*), ou são tributos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam a uma finalidade reditícia (*reine Umweltfinanzierungabgaben*). Sendo certo que apenas os primeiros,

²⁰⁷ Idem.

porque materializam de maneira directa ou imediata a política ecológica, são de considerar verdadeiros tributos ambientais, não passando os segundos, cujo objetivo é, como o de tributos fiscais em geral, o de captar ou arrecadar receitas, ainda que estas estejam consignadas à realização da política ecológica, de falsos tributos ambientais. Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objetivo ou finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos, pois este destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais.

Nabais destaca ainda que, tendo em vista que não possuem uma função arrecadadora, os “tributos ambientais em sentido estrito” proporcionam uma receita que, em princípio, diminui em razão inversamente proporcional à eficácia de tal instrumento de política ambiental. Em outros termos, quanto mais eficiente for a medida tributária no sentido de proteger o meio ambiente, menor serão as receitas por ela arrecadadas.

Portanto, o que se defende aqui é a proteção e defesa do meio ambiente por todos os entes federados brasileiros mediante o emprego de normas indutoras, empregando-se, para tanto, benefícios fiscais dinâmicos (na nomenclatura de Nabais), em detrimento da simples majoração fiscal para os setores poluidores. As razões dessa preferência serão detalhadas nos subtópicos a seguir.

5.1.3. Da relação entre a competência material e a competência tributária

Em aprofundado estudo sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri apregoa que as normas tributárias indutoras devem ser analisadas do ponto de vista da competência regulatória dos entes tributantes. Para tanto, deve-se compreender preliminarmente que existem duas formas diferentes de federalismo, o “federalismo dualista” e o “federalismo cooperativo”²⁰⁸.

No primeiro, caracterizado pela “repartição horizontal”, as competências dos entes federativos são radicalmente separadas, por meio da atribuição, a cada um deles, de uma “área” própria, consistente em uma matéria a ele privativa, o que exclui a atuação dos outros entes.

Já no segundo, tem-se uma matéria dividida entre os diversos entes federativos, porém, sempre em diferentes níveis: a um atribui-se o estabelecimento de normas gerais; a outro, o de normas particulares ou específicas, ou seja, “repartição vertical”.

Tem-se, então, que no “federalismo cooperativo” as competências são concorrentes e podem, ainda, ser divididas em cumulativas e não cumulativas. Cumulativa será a competência

²⁰⁸ SCHOUERI, op. cit., 2005, p. 337.

concorrente em que não se estipulem limites prévios ao exercício da competência sobre dada matéria, ao passo que a não cumulativa estabelece que, dentro de um mesmo campo material, fique um nível superior reservado ao ente federativo mais alto, o qual fixa princípios e normas gerais, deixando ao ente federativo menor a complementação (“competência complementar”), admitindo-se, ainda, que, à falta dessas normas gerais, o ente menor possa suprir essa ausência (“competência supletiva”).

Diante disso, fica mais claro que a Constituição brasileira adotou tanto a repartição horizontal de competências quanto a vertical. Como exemplo da primeira, pode-se citar a enumeração das matérias de competência privativa da União, bem como o art. 30 da Lei Maior que reserva matérias aos Municípios, além do art. 25, § 1º, que indica a competência privativa dos Estados.

Noutro giro, como exemplo de repartição vertical, temos o art. 24 da Constituição Federal, que trata da competência concorrente (não cumulativa) da União, dos Estados e do DF, e o art. 30, II, também da Constituição Federal, que trata da competência dos Municípios para a suplementação da legislação federal e estadual no que couber.

Nota-se que a competência para intervir no direito econômico (art. 24, I), bem como sobre “produção e consumo” (art. 24, V), “proteção do meio ambiente e controle de poluição” (art. 24, VI), “danos ao meio ambiente e ao consumidor”, (art. 24, VIII), dentre outros, está inserida na competência concorrente da União, Estados e DF. Por seu turno, nos exatos termos do art. 30, I e II, da Constituição Federal, compete aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e estadual no que couber.

Assim, neste âmbito, compete à União impor normas gerais sobre tais matérias, enquanto aos Estados e DF cabe a edição de normas suplementares ou de normas gerais, caso inexistam normas gerais editadas pela União e, por sua vez, aos Municípios, a disciplina de matéria de interesse local ou, se for o caso, suplementar a legislação dos Estados e União.

Nesse contexto, deve-se reconhecer que a imposição de legislação tributária extrafiscal se dá justamente no seio da competência regulatória de cada ente federado. É dizer, ao disciplinar determinada matéria, que seja de sua competência legislativa, o ente pode instituir uma legislação específica de modo a estabelecer as diretrizes gerais que o setor objeto da lei deverá seguir ou, se desejar e se for possível, poderá estabelecer lei tributária com natureza extrafiscal.

Para facilitar a compreensão, pode-se citar como exemplo a intervenção da União no comércio exterior (art. 22, VIII, da Constituição Federal) por meio da majoração da alíquota do IPI na importação de veículos do exterior. Neste caso, uma norma tributária extrafiscal que

aumento as alíquotas se mostra muito mais eficiente e célere para o reequilíbrio entre importações e comércio interno do que a edição de legislação específica para tanto.

No entanto, parece claro que essa regulação por meio de normas indutoras deve obrigatoriamente combinar tanto a competência tributária do respectivo ente com a sua respectiva competência legislativa.

Nesse contexto, não poderia, por exemplo, o Município editar lei cuja extrafiscalidade ultrapasse os limites do interesse local, assim como não poderia a União instituir contribuição interventiva, por exemplo, para intervir especificamente na economia local de um dado Município. Luís Eduardo Schoueri²⁰⁹ deixa muito bem claro esse ponto:

Pelo regime constitucional tributário introduzido em 1988, fica reduzida a possibilidade de normas tributárias indutoras exacerbam os campos de competência material afetado aos respectivos entes tributantes. Assim é que, no que tange aos tributos federais, qualquer tentativa de a União ir além das normas gerais, recaindo em particularidades que poderiam ser reguladas pelos Estados ou Municípios, esbarraria na vedação de que trata o artigo 151, I, do texto constitucional. Do mesmo modo, já se fez referência ao ICMS, para indicar a busca do legislador constituinte de vê-lo regulado, em suas linhas maiores, por lei complementar, de modo a dificultar que normas tributárias indutoras possam ir além do campo de alcance da própria competência material estadual.

Ademais, no que toca à tutela ambiental, embora seja matéria de competência legislativa concorrente, fato é que em algumas hipóteses a edição de norma extrafiscal que vise proteger ou incentivar a proteção do meio ambiente pode, direta ou indiretamente, implicar regulação de setor cuja matéria seja de competência privativa de outro ente federado (“repartição horizontal”). Explique-se.

Seria o caso, por exemplo, de, com o objetivo de proteger o meio ambiente, determinado Estado ou o DF majore a alíquota do ICMS incidente sobre operações com ouro e imponha diversas contrapartidas às jazidas, minas e metalurgia de exploração de ouro em seu território, sob o argumento de que tais atividades trazem especial prejuízo ao meio ambiente.

Veja-se que, de fato, a competência tributária para tributar a operação pelo ICMS é do Estado ou DF, tal como autoriza do pelo art. 155, § 2º, X, c, da Carta Constitucional. No entanto, a competência para legislar e regular as atividades das jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia, pertence privativamente à União, *vide* previsão do art. 22, XII, da Constituição Federal.

Nesse sentido, em que pese possuir competência tributária sobre o ICMS e competência concorrente para tratar sobre a defesa do meio ambiente, fato é que, ao assim atuar,

²⁰⁹ *Ibid.*, p. 350.

o Estado ou DF estaria, mesmo que indiretamente, invadindo faixa de competência material privativa da União. No exemplo dado, o correto então seria a União instituir CIDE sobre o setor de mineração, de forma a internalizar os custos ambientais desta atividade.

O mesmo exemplo pode ser utilizado em relação aos Municípios. Tendo em vista a limitação de sua competência material, não poderia o Município, sob o nobre pretexto de tutelar o meio ambiente, impor alíquota de IPTU mais elevada a uma metalúrgica instalada em seu território. Neste caso, além de a simples elevação de alíquota não trazer grande eficácia na tutela ambiental (como será detalhado neste trabalho), é de se entender que qualquer contrapartida ou imposição ambiental em relação à metalúrgica deve vir por meio de CIDE, instituída pela União.

Poder-se-ia argumentar que, neste caso, o Município estaria tutelando o seu interesse local em face da degradação ambiental trazida pela metalúrgica, o que autorizaria a majoração do IPTU. No entanto, é necessário ter em mente que ao instituir o IPTU mais elevado, o objetivo do Município é extrafiscal, isto é, de induzir a metalúrgica, no contexto de sua atividade mineral, de adotar práticas ambientais saudáveis.

Ao assim dispor, a legislação municipal estaria buscando regular a atividade mineradora, exigindo dela maior cuidado ambiental, o que, a rigor, só seria possível por meio de lei editada pela União. Além disso, é verdade que muitas vezes o dano ambiental causado pela atividade mineral ultrapassa os limites do interesse local, o que, por si só, afastaria a competência municipal.

Luís Eduardo Schoueri²¹⁰ pontua com clareza que:

Em matéria de meio ambiente, competência legislativa material é concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, à luz do artigo 24, VI, que ali inclui “florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição”. Ao mesmo tempo, os incisos IV, XII, e XXVI do artigo 22, acima arrolados, incluem temas como águas, “recursos minerais” e “atividades nucleares” entre aqueles de competência privativa da União. “Isto quer dizer, portanto, que determinadas questões que não afetam apenas o meio ambiente mas são de alta relevância para o País fogem ao campo legislativo dos Estados”.

Ora, se há casos em que a atuação dos Estados e Municípios está limitada, por se tratar de matéria cuja regulação se encontra na competência exclusiva da União, parece-nos que não poderiam aquelas Pessoas Jurídicas de Direito Público, valendo-se de sua competência tributária, regular, por meio do tributo, o que não poderia ser regulado por norma direta.

Dessa forma, embora exista concomitância entre a competência tributária e a competência legislativa para disciplinar sobre a proteção do meio ambiente, as legislações

²¹⁰ Ibid., p. 251.

estaduais, distritais ou municipais, hipoteticamente expostas acima, seriam inconstitucionais, na medida em que, direta ou indiretamente, implique regulação das atividades de setor cuja competência legislativa seja privativa (“repartição horizontal”) de outro ente, no caso a União.

Logo, tendo em vista que o federalismo brasileiro adota tanto a repartição vertical e horizontal de competências, cada ente federado deve fiel obediência a tais parâmetros no momento da edição de legislação que pretenda regular, seja por meio de norma tributária extrafiscal ou não.

Em outra direção, a repartição constitucional de competências em matéria legislativa permite que, em determinados casos, tanto a União quanto Estados, DF e Municípios instituem norma extrafiscal sobre um mesmo setor econômico. Nesse sentido, vale lembrar que as competências legislativas sobre produção e consumo (art. 24, V) e sobre a tutela ambiental (art. 24, VI) são concorrentes.

Logo, poderia a União estabelecer norma geral que vise traçar princípios e normas gerais para a exigência de contrapartidas ambientais do produtor de dado produto, enquanto caberia aos Estados e DF impor a ele tributação extrafiscal com o intuito de suplementar o resguardo do meio ambiente, sendo também autorizado ao Município impor norma extrafiscal (*e.g.*, IPTU-Verde) para atender aos seus interesses locais. Sendo desta forma, estaria fechado o ciclo de proteção ambiental entre todos os entes federados, tal como exigido pela Constituição em seus arts. 23, VI e VII, 24, VI e VII, 170, VI, e 225.

Portanto, percebe-se que, de modo a dar concretude à tutela do meio ambiente por todos, como expressamente deseja a Carta Constitucional, faz-se necessário que os entes federados façam uso de sua competência legislativa para editar e impor normas de proteção ambiental.

Nesse contexto, tendo em vista a competência comum entre União, Estados e DF para tratar sobre a defesa ambiental, cabe à União instituir normas gerais e diretrizes da proteção do meio ambiente, ao passo que compete aos Estados e DF instituir normas suplementares ou normas gerais, diante da inércia da União. Por sua vez, aos Municípios cabe disciplinar a tutela do meio ambiente diante de seus interesses locais ou até suplementando as legislações estaduais e federais no que couber.

Pelo visto, a proteção ambiental pode ser introduzida mediante instrumentos tributários, por meio dos quais a União, DF, Estados e Municípios buscarão induzir comportamentos dos sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias com o uso da extrafiscalidade em matéria de imposto. Por sua vez, a União tem em mãos também a

competência para instituir contribuição interventiva, cuja finalidade será justamente intervir na Ordem Econômica com o objetivo de tutelar o meio ambiente.

Vale, por fim, reafirmar que o emprego de normas tributárias em âmbito ambiental deve respeito não só aos limites da competência tributária de cada ente tributante, mas também à competência em matéria legislativa.

5.2. Dificuldades e limitações ao emprego da majoração de encargos tributários como forma de induzir condutas em matéria ambiental

Como visto acima, as normas tributárias possuem efeitos fiscais e extrafiscais, não sendo cabível, portanto, falar-se em entidade pura. Do ponto de vista do emprego dessas normas como forma de induzir comportamentos, viu-se que é cabível a sua aplicação de forma positiva, para privilegiar os princípios basilares da ordem econômica, ou de forma negativa, para corrigir externalidades. Apontou-se também que não cabe apenas à União intervir em setores econômicos, mas sim a todos os entes federados, ainda mais quando o objetivo da intervenção seja o de tutelar o meio ambiente.

É claro que essa intervenção deve ser guiada pela correspondência entre a competência em matéria legislativa e a competência tributária do ente tributante, não sendo cabível, portanto, que, por exemplo, o Estado intervenha na economia, por meio de norma de ICMS, com o objetivo de regular matéria atinente ao comércio exterior, de competência exclusiva da União.

Nesse contexto, a União tem para si a competência exclusiva de instituir contribuição interventiva, com a finalidade precípua de proteger o meio ambiente, bem como detém a competência de impor normas de indução nos impostos que são de sua competência, ao passo que aos outros entes federados cabe somente a imposição de normas indutoras.

Deste ponto de vista, considera-se norma indutora aquela que busca incentivar ou desestimular comportamentos a partir dos interesses e finalidades pretendidos pelo Estado. É o que Nabais denomina “tributo ambiental atécnico”, na medida em que o instrumento tributário possui o fim precípua de gerar arrecadação aos cofres públicos, sendo a medida extrafiscal uma forma indireta de se incentivar condutas ambientalmente orientadas.

Isso posto, a norma indutora pode majorar a tributação sobre determinado setor ou atividade que se pretenda desestimular ou pode ser posta como forma de incentivo, o chamado “benefício fiscal dinâmico”, seja ele automático ou dependente de autorização unilateral ou bilateral.

De fato, a utilização de “benefícios fiscais dinâmicos” para o incentivo de atividades e condutas ambientalmente orientadas enfrenta poucos obstáculos no ordenamento jurídico brasileiro, ao contrário da norma de majoração (“poluidor-pagador”). Vejamos, pois então, os principais entraves deste tipo de imposição tributária.

5.2.1. Possibilidade de caracterização como sanção imprópria

Um dos principais problemas no que diz respeito à majoração tributária como mecanismo de desincentivo a determinadas condutas é a linha tênue que separa o caráter extrafiscal da medida e a sua caracterização como sanção imprópria.

É notório que o tributo, qualquer que seja a sua espécie, não pode ser utilizado como forma de sanção por ato ilícito, tal como expressa e didaticamente dispõe o art. 3º do CTN. Quanto ao tema, Roberto Ferraz²¹¹ pontua com precisão que:

Seria portanto totalmente impróprio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados. Quando o objetivo seja sancionar, o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar; mas nunca o tributo. Isso não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente, mas não como sanção. A tributação ambientalmente orientada haverá de respeitar a estrutura e regras próprias do tributo (que, repita-se, jamais pode caracterizar sanção).

Então, em que hipóteses pode o legislador ou o executivo majorar a carga tributária incidente sobre determinadas hipóteses de incidência sem que isso tipifique espécie de sanção, ainda mais no contexto de proteção do meio ambiente?

Com efeito, embora não o diga expressamente, a própria Constituição reconhece que alguns impostos possuem características regulatórias. É o caso do II, IE, IPI e IOF, aos quais se autoriza a majoração e redução de alíquotas por ato do Poder Executivo, nos termos de seu art. 153, § 1º, bem como a inobservância da anterioridade anual (neste caso, exceto o IPI) e nonagesimal, conforme o art. 150, § 1º.

Pode-se citar também a previsão do art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que impõe a progressividade do IPTU no tempo como forma de desestimular a manutenção de propriedades subutilizadas e que não cumpram a sua função social.

Veja-se que, para estes casos, o próprio texto constitucional prevê a possibilidade de majoração da exação tributária com objetivos outros que não os meramente arrecadatários. Não

²¹¹ FERRAZ, op. cit., p. 341.

estamos falando aqui em punir por meio de impostos mais graves, mas sim de privilegiar a prática de certas condutas eleitas como benéficas para a economia, para as políticas de câmbio e mesmo para as políticas sociais da propriedade urbana.

Outro ponto que merece integrar a presente discussão diz respeito à seletividade inerente ao ICMS e ao IPI, nos termos dos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da Constituição. Roque Antonio Carrazza defende a seletividade como um mecanismo de extrafiscalidade pelo qual a Carta Magna impõe que referidos impostos sejam norteados pela essencialidade dos produtos e mercadorias frente ao consumidor final. Assim, bens tidos como supérfluos devem sofrer maior oneração, ao passo que os essenciais e de primeira necessidade devem ser objeto de menor ônus tributário, inclusive alíquota zero.

Perante o até aqui exposto, compreende-se que a majoração de imposto com fins outros que não o arrecadatório deve ter o único propósito de estimular ou desestimular condutas, dentro do que já se expôs a respeito das normas indutoras, ou, por outro lado, como forma de concretizar a seletividade dos bens para fins de IPI e ICMS.

Firme na premissa acima, seria então perfeitamente aceitável que a União impusesse alíquotas mais pesadas para a comercialização e importação de veículos movidos a gasolina, agravando-se, destarte, o II e IPI incidentes nas operações e, por outro lado, reduzisse, até mesmo a zero, as alíquotas de referidos impostos às operações com veículos movidos a energia elétrica.

Veja-se neste exemplo que a União estaria utilizando instrumentos tributários para incrementar uma política econômica de privilegiar a venda de veículos menos agressivos ao meio ambiente, em perfeita compatibilidade entre a sua competência tributária em matéria de IPI e II e a sua competência em matéria legislativa sobre comércio exterior e interestadual (art. 22, VIII, da Carta Magna); sobre produção e consumo (art. 24, V, da Carta Magna); e sobre proteção do meio ambiente (art. 24, VI, c/c o art. 225 da Carta Magna).

Este exemplo também é muito didático para demonstrar que deve haver estrita vinculação entre o que se pretende estimular ou desestimular e a respectiva materialidade do imposto objeto de majoração. Isto é, no caso, a União visa estimular a importação e a produção no mercado interno de veículos movidos a energia elétrica em detrimento dos veículos movidos a combustível fóssil.

Perceba-se aqui que não há qualquer tipo de sanção, mas sim o emprego de um mecanismo constitucionalmente admitido para o estímulo e desestímulo de condutas. É claro que a majoração da alíquota deve se dar dentro de um patamar que não configure desproporcionalidade da medida.

Ademais, é de se reconhecer que referida majoração ou redução do ônus tributário pode se dar no âmbito da seletividade do IPI e do ICMS. Embora aqui o objetivo não seja o de estímulo e desestímulo, mas sim o de selecionar o que é supérfluo ou essencial, não haveria obstáculos para que a União ou Estados e DF criem critérios para onerar mais pesadamente bens (além de supérfluos) cuja produção e comercialização impactem negativamente o meio ambiente.

Portanto, a linha que separa a sanção pura e simples da indução de comportamento fica mais nítida quando consideramos as perspectivas apontadas acima e que podem ser resumidas da seguinte forma: o ente tributante não pode legislar sobre matéria que não é de sua competência material, tampouco impor sanções; a “tributação indutora” deve recair exclusivamente sobre a própria materialidade do imposto empregado e não sobre condutas lícitas diversas; a imposição tributária deve servir como mecanismo de indução e não de sanção; e deve haver proporcionalidade da imposição.

5.2.2. Repasse do ônus tributário na cadeia de produção e circulação de bens

Mesmo que seja superada a problemática acima, deve-se reconhecer o risco de que o ônus majoração de alíquotas sobre determinados bens, como forma de desestímulo de sua produção e venda, seja simplesmente repassado na cadeia de circulação até o consumidor final, sem que a medida crie qualquer efeito prático.

De fato, convencionou-se denominar os tributos incidentes sobre a cadeia de produção e circulação de bens, notadamente o IPI e o ICMS, de “impostos indiretos”, uma vez que o ônus tributário deles é repassado na cadeia até ser definitivamente suportado pelo consumidor final do bem. Trata-se da clássica distinção entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”.

Como bem pontuado por Geraldo Ataliba, essa distinção não possui nenhum fundamento jurídico, tratando-se na verdade de uma classificação com viés financeiro e econômico que tem por objetivo observar quem efetivamente suporta o encargo tributário. A bem da verdade, como também coloca Ataliba, qualquer tributo pode ser visto sob esse prisma, e não apenas o IPI e ICMS. Basta para tanto que o “contribuinte de direito” embute em seu preço o ônus tributário (*e.g.*, IPVA, IPTU, ISS, PIS/COFINS etc.) e repasse-o ao seu cliente (“contribuinte de fato”).

Vejamos as palavras de Ataliba²¹² a este respeito:

²¹² ATALIBA, *op. cit.*, 2010, p.143.

57.1. É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil, não tem aplicação.

57.2. Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico.

Feita a importante ressalva, voltemos ao ponto que interessa: o fato de que o ônus tributário do imposto majorado pode ser simplesmente repassado aos consumidores finais, como geralmente ocorre na prática brasileira. O problema é que, sendo assim, a medida tributária criaria pouca ou nenhuma consciência ambiental tanto para o chamado “contribuinte de direito” quanto para o “contribuinte de fato”.

Para o produtor, importador ou comerciante, a majoração representa um ônus a mais a ser simplesmente transferido adiante na cadeia de circulação e suportado pelo terceiro adquirente. Neste caso, além do simples aumento tributário deveria haver um incentivo direto e claro no sentido de que busquem novas tecnologias menos poluidoras. Por outro lado, o consumidor final pode, sim, ser desestimulado, não porque adquiriu consciência ambiental, mas sim porque o produto ficou notavelmente mais caro.

Percebe-se, assim, que é possível a imposição de tal política, desde que acompanhada de outras medidas que estimulem e incentivem com mais precisão e objetividade a substituição da atividade ou bem por outros menos poluentes e agressivos ao meio ambiente, sob pena de que a majoração tributária tenha pouca eficácia ou que sirva apenas como um desestímulo indireto.

5.2.3. Impossibilidade da aplicação das normas indutoras como mecanismo de internalização de custo – Inviabilidade do “poluidor-pagador”

Como já visto, por se tratar de contribuição, a CIDE está amparada no ideal de causalidade entre a conduta do sujeito passivo e a atuação do Estado ou vice-versa (as já citadas contribuições provocadas ou provocantes), o que permite à União estabelecer critérios para calcular os custos ambientais provocados por determinada atividade poluidora e internalizá-los artificialmente nas atividades poluidoras.

É justamente nessa linha que podemos afirmar que a CIDE assim estabelecida classifica-se como um tributo ambiental em sentido técnico, como sugere Nabais, na medida em que quanto maior for sua eficácia para proteger o meio ambiente, menores serão os custos a serem internalizados e, por conseguinte, menores serão as receitas por ela obtidas.

Por outro lado, no que diz respeito aos impostos, tributos notadamente desvinculados de atuação estatal e submissos à capacidade contributiva de seus contribuintes, torna-se bastante difícil conceber a viabilidade jurídica de sua utilização como forma de promover o “poluidor-pagador”.

Isso, pois o sujeito passivo da relação jurídico-tributária tem o dever de pagar o imposto porque concretizou no mundo fenomênico a hipótese de incidência e porque demonstra capacidade contributiva. Em outros termos, não há como conceber que ele pague o imposto ou ao menos parcela dele como forma de contrapartida à poluição por ele causada.

Sendo assim, estaríamos bastante próximos de efetivamente empregar o imposto como forma de sancionar o poluidor: paga-se mais imposto porque polui. Veja-se, o Estado possui outros mecanismos cabíveis para a concretização do “poluidor-pagador”, como a cobrança de licenças ambientais, a imposição de compensações ambientais etc., não sendo, neste caso, a imposição tributária medida apta para tal desiderato.

Mesmo no exemplo colocado no item acima, a diferenciação de alíquotas entre o veículo movido a gasolina e o movido a energia elétrica é posta, com as cautelas e ressalvas apontadas, como forma de incentivar a venda de um em detrimento do outro, e não como forma de impor ao produtor ou comerciante a internalização do custo causado pela poluição atmosférica.

5.2.4. Vedação da vinculação de receitas de impostos a fundos, despesas e órgãos

Outro ponto diz respeito à vedação expressa do art. 167, IV, da Constituição Federal à vinculação das receitas de impostos a órgãos, fundos ou despesas. Isto é, os recursos obtidos com a majoração tributária imposta sobre determinado bem, atividade ou setor não poderão ser vinculados a medidas ambientalmente orientadas, sendo na verdade direcionados aos cofres do respectivo ente tributante.

Assim, a majoração de determinado imposto muito provavelmente virá desacompanhada de qualquer contrapartida do Governo, já que as receitas arrecadadas a mais não poderão ser imediatamente convertidas a questões ambientais, diferentemente da CIDE, de competência da União. A bem da verdade, como é comum na prática brasileira, a majoração poderá ser instituída sob pretexto de desestimular condutas do ponto de vista ambiental, contudo com o real objetivo de apenas abastecer os combalidos cofres dos entes federados.

Desse modo, nota-se que a vedação da imediata vinculação das receitas arrecadas impõe mais um obstáculo para as normas tributárias indutoras que visam ao estímulo e

desestímulo de condutas com a simples majoração ou redução do ônus tributário a determinados bens, atividades ou setores.

5.3. Imposição de benefícios dinâmicos para a indução de comportamentos em matéria de meio ambiente

Ante a problemática exposta, que, embora não torne impossível, mas que reduz drasticamente as situações em que seria viável a simples majoração do encargo tributário como forma de desestimular comportamentos do ponto de vista ambiental, resta-nos defender a utilização de benefícios fiscais como forma de incentivar a adoção de medidas tendentes a proteger o meio ambiente.

Como se lembra das lições de Nabais, os benefícios fiscais podem ser divididos em estáticos e dinâmicos. Os benefícios estáticos são, por exemplo, as imunidades constitucionais, que, *a priori*, não visam estimular ou desestimular condutas, mas tão somente beneficiar operações ou sujeitos por superiores razões de política geral de defesa, externa, econômica, social, cultural, religiosa etc.

Já os benefícios dinâmicos têm o objetivo precípua de estimular e fomentar condutas e justamente por isso normalmente são apenas temporários, isto é, são extintos na medida em que a conduta fomentada passa a ser naturalmente adotada.

Na doutrina pátria, Roque Antonio Carrazza²¹³ nos traz importante definição da abrangência dos benefícios fiscais. Para ele, os benefícios fiscais estão no campo da extrafiscalidade e constituem gênero formado por diversas espécies, dentre as quais as imunidades e as isenções, *in verbis*:

Não devemos confundir os *incentivos fiscais* (também chamados de *benefícios fiscais* ou *estímulos fiscais*) com as *isenções tributárias*. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los. Os incentivos fiscais estão no campo da *extrafiscalidade*, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamento de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

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. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de *imunidade* (v.g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de *isenções tributárias* (por exemplo, isenção de IPI sobre vendas de óculos).

Frisamos que, exceção feita aos casos de imunidade (previstos na própria Constituição), os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da

²¹³ CARRAZZA, op. cit., p. 1035, nota de rodapé 8.

carga tributária só são válidos se, observados os limites constitucionais, surgirem do exercício ou do não exercício da competência tributária da pessoa política que os concede.

Nesse âmbito, Roque Antonio Carrazza²¹⁴ também argumenta com precisão que os desestímulos fiscais também se encontram na seara da extrafiscalidade e têm por objetivo induzir os contribuintes a não assumir condutas que, embora lícitas, são tidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico e social:

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 ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o *estatuto do contribuinte*. Exemplificando, a fixação de alíquotas altíssimas para o imposto de importação quando incide sobre produtos voluptuários (e.g., perfumes), mais do que aumentar a receita tributária, visa a inibir a aquisição destes produtos e, não raro, proteger a indústria nacional.

Complementando os dizeres precisos de Carrazza, cumpre lembrar que a simples exacerbação da carga tributária com objetivos extrafiscais enfrenta outras dificuldades já elencadas de forma exemplificativa acima. É justamente por isso que se defende aqui a proteção ambiental não do ponto de vista da majoração, mas sim da concessão de benefícios fiscais dinâmicos, cujo objetivo seja o de estimular comportamentos.

Feitas essas observações já é possível notar que a proteção do meio ambiente pode ser concretizada pela utilização ampla de benefícios fiscais dinâmicos, o que, na prática brasileira, abrange tanto as isenções quanto as demais formas de desonerações, tais como as reduções de base de cálculo e de alíquotas, os créditos presumidos, deduções e exclusões da base de cálculo etc.

Em relação à isenção, hipótese de exclusão do crédito tributário, nos termos dos arts. 176 a 179 do CTN, é de se destacar que ela deve sempre decorrer de lei expedida pelo respectivo ente tributante, a qual deve especificar as condições e requisitos exigidos para a sua concessão e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo. Neste caso, o art. 104 do CTN é taxativo ao determinar que as leis referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda que extingam ou reduzam isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, entram em vigor apenas no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação.

²¹⁴ Idem.

No mais, a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o referido despacho deverá ser renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

Por sua vez, o § 2º do art. 177 da Constituição Federal deixa claro que o citado despacho não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155 do CTN, o qual dispõe que os despachos concessórios serão revogados de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora e multa, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele, ou sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Desta feita, sem ignorar as prolongadas e férteis discussões em torno do instituto, pode-se dizer, baseando-se nos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza²¹⁵, que “a *lei isentiva* e a *lei tributante* convivam harmonicamente, formando uma única norma jurídica tributária (diferente da que existia antes de a isenção ser criada)”. Isso porque, para Carrazza, a isenção tributária “é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça *in concreto*”.

Assim, tendo claro que o objetivo aqui não é aprofundar nas discussões em torno das isenções, percebe-se nitidamente a possibilidade de que cada um dos entes tributantes institua norma isentiva cujo objetivo seja o de fomentar a proteção do meio ambiente, desde que, é claro, atue dentro de seu campo de competência tributária e legislativa e desde que respeitados os parâmetros legais trazidos acima.

A bem da verdade, o ideal seria que a lei isentiva imponha requisitos e condições em matéria ambiental, os quais, uma vez cumpridos, façam nascer o direito do sujeito passivo da relação jurídico-tributária em usufruir do incentivo. Tratar-se-ia assim de isenção condicionada à autorização do Fisco mediante despacho, a qual, conforme previsão do CTN, não poderá ser revogada a qualquer tempo.

²¹⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 1048.

É claro que os incentivos passíveis de concessão pela União, Estados, DF e Municípios não se restringem a isenções ou reduções de alíquotas de tributos federais, existem outras diversas maneiras de desoneração fiscal, como a redução da base de cálculo, concessão de créditos presumidos, dedutibilidade da base de cálculo, dentre outros.

Enfim, exemplos práticos de medidas desonerativas serão dados linhas a seguir. Antes, contudo, cabe demonstrar de maneira exemplificativa a existência de alguns obstáculos e impedimentos legais para a concessão de benefícios fiscais dinâmicos no ordenamento brasileiro.

5.3.1. Das limitações à concessão de benefícios fiscais dinâmicos

5.3.1.1. Necessidade de deliberação no CONFAZ para concessão de benefícios fiscais de ICMS

O art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal impõe a obrigatoriedade de deliberação do CONFAZ para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS. Nesse contexto, a LC n. 24, de 7 de janeiro de 1975, determina que benefícios fiscais no âmbito do ICMS serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados à unanimidade dos Estados e DF.

De acordo com a lei, albergam-se no conceito de benefícios fiscais as isenções; as reduções da base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; a concessão de créditos presumidos; e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário.

Diga-se que, em que pese o seu rigor, tais previsões não foram capazes de obstar diversos conflitos de competência entre Estados e DF nas últimas décadas, no que se convencionou chamar de “guerra fiscal”. Como se sabe, diversos benefícios são concedidos à margem de qualquer deliberação e aprovação das outras unidades federadas e, por outro lado, as unidades que se sentem prejudicadas buscam medidas para barrar os benefícios, como ações judiciais impetradas perante o STF ou até mesmo a simples glosa de créditos do imposto.

Destaca-se que no mês de agosto de 2017 foi publicada a LC n. 160, a qual, em síntese, busca mitigar os impactos dos conflitos entre as unidades federativas, autorizando, para tanto, que Estados e DF deliberem sobre: (i) a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos unilateralmente por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da

referida lei complementar; e (ii) a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos unilateralmente por legislação estadual que ainda se encontre em vigor.

Destarte, diante das previsões constitucionais e legais acima, para que um Estado ou DF conceda qualquer espécie de benefício fiscal, ainda que com o objetivo de estimular condutas em matéria de meio ambiente, faz-se necessário que o incentivo seja analisado e aprovado pelo CONFAZ, de modo que não é possível a concessão de desoneração de forma unilateral.

5.3.1.2. Vedações aos Municípios e DF no âmbito do ISS

Até pouco tempo atrás, a legislação do ISS não impunha limitações expressas à concessão de benefícios fiscais pelos Municípios. Tal realidade foi alterada com a entrada em vigor da LC n. 157, de 29 de dezembro de 2016, a qual trouxe uma série de alterações à LC n. 116/2003.

Com a introdução do art. 8-A à LC n. 116/2003, estatuiu-se que o ISS não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%, exceto para alguns tipos de serviços.

Nos termos do § 2º do dispositivo, considera-se nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

Na sequência, o § 3º do mesmo artigo dispõe que o reconhecimento da nulidade gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o DF que não respeitar as disposições legais, o direito à restituição do valor efetivamente pago do ISS calculado sob a égide da lei nula.

Ademais, a referida LC n. 157/2016 trouxe alterações à Lei n. 8.249/92 (Lei de Improbidade Administrativa). A partir de então, constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o *caput* e o § 1º do art. 8º-A da LC n. 116/2003. A conduta é penalizada com a perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8

(oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

Portanto, com a entrada em vigor da LC n. 157/2016 não é mais possível a concessão de benefícios e incentivos fiscais de ISS que resultem em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%, ainda que o objetivo final do Município ou DF seja o de incentivar medidas ambientais.

5.3.1.3. Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal

Talvez a principal barreira para a concessão de incentivos fiscais esteja justamente na responsabilidade fiscal dos entes tributantes. Com efeito, o art. 150, § 6º, da Constituição Federal estabelece que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g, também da Constituição Federal.

Dentre outros pontos, o art. 165 da Carta Magna, que trata sobre os Orçamentos, dispõe em seu § 6º que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Nesse contexto, a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, dispõe em seu art. 1º, § 1º, que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Nessa linha, o seu art. 14 impõe que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, bem como atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

- a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetar  as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
- b) estar acompanhada de medidas de compensação, no ano de início de sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cáculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Por seu turno, o § 1  do art. 14 esclarece que a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cáculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Já o § 2  determina que se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer da condição na letra *b* acima, o benefício s  entrará em vigor quando implementadas as medidas nela referidas. Na sequência, o § 3  dispõe que as disposições do art. 14 não se aplicam às alterações das alíquotas do II, IE, IPI e IOF, nem ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobranç a.

Neste ponto do estudo vale trazer à baila a relação entre a concessão de incentivos fiscais com o que se denomina “gasto tributário” ou no vernáculo em inglês “tax expenditure”.

O termo “tax expenditure” foi desenvolvido na década de 1960 nos Estados Unidos da América sobretudo pelos estudos de Stanley S. Surrey e é utilizado para descrever a renúncia do Fisco em recolher parcial ou integralmente o produto de tributos com o objetivo de fomentar determinados setores, atividades, sujeitos econ micos ou regiões. Nas palavras esclarecedoras de Stanley S. Surrey²¹⁶:

The term “tax expenditure” has been used to describe those special provisions of the federal income tax system which represent government expenditures made through that system to achieve various social and economic objectives. These special provisions provide deductions, credits, exclusions, exemptions, deferrals, and preferential rates, and serve ends similar in nature to those served by direct government expenditures or loan programs. In any specific functional area the Government may use direct expenditures, interest subsidies, direct federal loans, and federal insurance or guarantee of private loans as alternative methods to accomplish the purposes which the special tax provision seeks to achieve or encourage²¹⁷.

²¹⁶ SURREY, Stanley S. Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. **Harvard Law Review**, v. 83, n. 4, February 1970.

²¹⁷ Trad. livre: “O termo ‘despesa fiscal’ foi usado para descrever as disposições especiais do sistema de imposto de renda federal que representam as despesas governamentais realizadas através desse sistema para atingir diversos

Veja-se que a renúncia fiscal (*e.g.*, isenções, concessão de créditos, deduções etc.) produz o mesmo resultado econômico que os investimentos governamentais diretos (subvenções, subsídios, restituições, empréstimos etc.)²¹⁸. A discussão reside justamente aí: se possuem efeitos econômicos semelhantes, o que determina então a preferência dos governos em promover renúncias fiscais (“tax expenditure”) em vez de investimentos diretos?

Dentre outras razões apontadas pela doutrina, a principal consiste no fato de que as renúncias fiscais possuem controle orçamentário muito menos rígido do que os gastos diretos, motivo pelo qual muitas vezes os Governos optam em conceder variados tipos de benefícios fiscais e, assim, escapar de diretrizes orçamentárias e até mesmo do controle de outros órgãos, como o Tribunal de Contas, no caso do Brasil.

Como meio então de aumentar o controle sobre tais mecanismos de renúncia que o ordenamento brasileiro instituiu medidas como as previsões da Lei de Responsabilidade Fiscal e, por exemplo, mais recentemente, a vedação de que benefícios fiscais de ISS gerem encargos tributários inferiores ao da aplicação da alíquota mínima de 2%.

Desta feita, uma vez que a concessão de benefícios fiscais dinâmicos para promover a indução de condutas no âmbito do meio ambiente implica renúncia de receitas (“tax expenditure”), a medida deve atender, além de outros requisitos (*e.g.*, aprovação no CONFAZ no caso de benefício de ICMS), ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Deve-se apontar, contudo, que, embora de um lado haja de fato a renúncia fiscal do ente tributante, por meio da concessão de incentivos fiscais, de outro, o ente tributante poupa elevados dispêndios caso tivesse que exercer integralmente o seu poder de polícia para fiscalizar e punir as atividades que agridam o meio ambiente. Trata-se de evidente efeito compensatório em relação à renúncia fiscal concedida.

5.3.2. Exemplos de aplicação de benefícios fiscais dinâmicos

São diversos os exemplos de benefícios fiscais dinâmicos que poderiam ser instituídos como forma de incentivar ou premiar condutas do ponto de vista ambiental.

objetivos sociais e econômicos. Essas provisões especiais fornecem deduções, créditos, exclusões, isenções, diferimentos e taxas preferenciais, e servem fins de natureza semelhante aos atendidos por despesas diretas do governo ou programas de empréstimos. Em qualquer área funcional específica, o Governo pode usar despesas diretas, subsídios de juros, empréstimos federais diretos e seguro federal ou garantia de empréstimos privados como métodos alternativos para atingir os propósitos que a provisão fiscal especial procura alcançar ou encorajar”.

²¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 165.

Como visto, desde que evidentemente atendidas todas as exigências constitucionais e legais, os entes tributantes podem conceder isenções condicionadas ao cumprimento de determinados requisitos por parte do sujeito passivo. Neste caso, por estar vinculada ao cumprimento de condições, a isenção não poderá ser alterada ou revogada a qualquer tempo pela Administração.

Outros tipos de incentivos dependem da própria estrutura do imposto em questão. Por exemplo, a apuração do IR depende de uma série de deduções legais para que se determine efetivamente a renda auferida pelo contribuinte. Assim, seria possível, por exemplo, que a União instituisse lei prevendo que investimentos ou dispêndios incorridos por empresas na recuperação ou proteção ambiental fossem dedutíveis na apuração de seu lucro real.

Nesse mesmo sentido, podemos pensar também na concessão de créditos presumidos ou reduções de alíquotas de IPI para produtos fabricados com o aproveitamento de materiais recicláveis ou para fabricantes que adotem medidas ambientalmente corretas em sua linha de produção. Há também o exemplo da redução a zero de alíquotas para produtos menos poluentes.

No que toca ao IPI e ao ICMS, impostos obedientes à seletividade, Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa²¹⁹ nos lembra exemplificadamente que ambos podem ser empregados como forma de privilegiar a fabricação de produtos que protejam a natureza. Cita-se, como exemplo disso, a concessão de “alíquotas reduzidas ou até mesmo a isenção do imposto para vários produtos ecologicamente corretos, tais como produtos biodegradáveis, que não contenham agentes poluidores, ou maquinários, aparelhos e filtros que auxiliem a reduzir os graus de poluição”.

Em relação ao ITR, diferentemente do que ocorre atualmente, a União poderia autorizar a exclusão do Valor da Terra Nua (“VTN”) dos gastos com culturas permanentes e temporárias e com pastagens cultivadas e melhoradas, exigindo, por outro lado, contrapartidas ambientais do produtor rural, como, por exemplo, a adoção de insumos, ferramentas e mecanismos menos degradantes.

Por sua vez, os Estados e DF, mediante convênio CONFAZ, podem celebrar Termos de Acordo com empresas que desenvolvam planos de investimento para a recuperação e proteção do meio ambiente. Assim, em troca de incentivos fiscais de ICMS, a empresa interessada tem que demonstrar os investimentos feitos ou a serem feitos na área.

²¹⁹ VIANNA, Julcira Maria de Mello. **O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente**. 15.08.2008. 179 p. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2008.

Os Municípios podem aprimorar medidas de incentivos em relação ao IPTU, exigindo em troca que os proprietários invistam na plantação de árvores ou gramados, na captação de água da chuva, na instalação de tecnologias que reduzam o consumo de água e energia elétrica etc.

Enfim, as possibilidades são diversas e, desde que observem todos os requisitos constitucionais e legais para tanto, são plenamente aptas a promover e incentivar condutas que privilegiem a defesa e recuperação do meio ambiente.

CONCLUSÕES

1. A Constituição Federal impôs rígida repartição de competências tributárias com o intuito precípua de garantir a própria existência do federalismo e, conseqüentemente, da autonomia política e financeira de cada um de seus entes. Deste modo, é inadmissível o extravasamento da competência tributária por qualquer ente tributante que seja, ainda que com o propósito de tutelar o meio ambiente.
2. Em relação às espécies tributárias, entende-se que, com exceção das contribuições de melhoria, inexistente no Brasil contribuição típica. Isto, pois ou a própria Constituição atribuiu a essas contribuições hipóteses de incidência ou bases de cálculo típicas de impostos ou porque o legislador infraconstitucional assim estabeleceu. Todavia, é evidente que a contribuição instituída com caráter de imposto não poderá fugir dos mínimos requisitos necessários do arquétipo das contribuições, sob pena de inconstitucionalidade.
3. Pondera-se, então, que, dentre as espécies tributárias, somente os impostos, em seu viés extrafiscal, no âmbito da competência rigidamente dividida entre União, Estados, DF e Municípios, e as contribuições de intervenção no domínio econômico, no âmbito exclusivo da União, estariam aptos a promover a tutela ambiental por meio da indução de comportamentos ou pela intervenção econômica.
4. Nessa toada, tanto as medidas extrafiscais quanto as contribuições interventivas estão inseridas no sistema jurídico, este compreendido como um conjunto de normas hierarquicamente postas, que prescreve comportamentos coercitivamente, e que se firma na unidade, coerência e completude.
5. Neste sistema, os princípios figuram como normas de maior proeminência que estabelecem diretamente fins, cuja concretização é menos precisa do que aqueles impostos pelas regras. Desta forma, os princípios exigem atos de interpretação mais complexos para determinar a sua aplicação ao caso concreto.
6. Com efeito, tendo em mente que medidas tributárias em matéria ambiental residem na intersecção de três círculos formados pelo sistema tributário nacional, a ordem

econômica e a defesa do meio ambiente, é evidente que a sua aplicação concreta demanda complexos atos de interpretação.

7. Nessa toada, é importante considerar que o participante do sistema jurídico atua sempre amparado nas noções de coerência, unicidade e completude, de tal modo que ele não pode recorrer a outros argumentos senão os estritamente jurídicos.
8. Assim, defende-se no presente trabalho que a instituição de normas tributárias em matéria ambiental será adequada se, com a sua utilização, a preservação ambiental possa ser promovida, ainda que o objetivo final não seja completamente realizado. Por sua vez, em relação à necessidade, a norma tributária, que eventualmente limite um direito fundamental, é somente necessária caso a realização da proteção ambiental não possa ser promovida com a mesma intensidade por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido.
9. Logo, não é inteiramente cabível dizer, por exemplo, que a tributação com viés ambiental afasta por completo a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, os princípios dos três ramos jurídicos devem viver harmonicamente, devendo a análise recair sobre a medida imposta, se ela é proporcional ou não. Destarte, se uma dada regra tributária imposta pela União se mostre inadequada ou desnecessária, deve ser ela afastada.
10. Pois então, vislumbram-se até aqui dois requisitos claros à instituição de medida fiscal com caráter ambiental: a necessidade de respeito aos rígidos contornos da competência tributária de cada ente tributante e a exigência de que a imposição fiscal seja proporcional ao objetivo pretendido.
11. Desta feita, a instituição de CIDE deve obediência não só aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade anual e nonagesimal, como expressamente elenca o *caput* do art. 149 da Lei Maior, mas sim aos demais princípios cabíveis do sistema tributário nacional, da ordem econômica e os que regem a proteção ambiental.
12. No que diz respeito à materialidade de tal contribuição, a Constituição não faz determinação expressa, de modo que o legislador infraconstitucional possui relativa

liberdade para eleger fatos com conteúdo econômico que estejam diretamente relacionados ao setor da economia sobre o qual se pretenda intervir.

13. Considerando que um dos principais objetivos da instituição da CIDE nos moldes aqui propostos é o de internalizar custos ambientais, faz sentido que a contribuição recaia sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro, como determina o art. § 2º, III, da Carta Magna. Alerta-se, contudo, que o legislador infraconstitucional não está adstrito a tais materialidades.
14. Ainda que tenha materialidade e base de cálculo típicas de imposto, a contribuição interventiva deve possuir outros elementos inerentes ao arquétipo das contribuições. Assim sendo, a CIDE deve ser cobrada do sujeito passivo ou porque a sua atividade/condução demanda uma atuação especial do Estado (“contribuição provocante”) ou porque a atuação do Estado provoca um benefício especial a ele (“contribuição provocada”).
15. Além disso, a finalidade constitui traço marcante em ditas contribuições, já que a contribuição deve efetivamente ser empregada como meio de intervenção na ordem econômica. Qualquer desvio dessa finalidade pode desvirtuar sua natureza, transformando-a em tributo cujo objetivo seja puramente arrecadatário, como um típico imposto. Outrossim, é de se reconhecer a vinculação dos valores arrecadados à finalidade para a qual a contribuição foi instituída, qual seja, a tutela do meio ambiente.
16. Ademais, por ser medida excepcional, a cobrança da contribuição interventiva deve perdurar apenas enquanto for necessária a intervenção da União no respectivo setor da ordem econômica, o que, a bem da verdade, tratando-se de matéria ambiental, pode se prolongar por décadas.
17. Portanto, em linha com o que dispõem os arts. 170, IV, 174 e 225 da Carta Magna, é plenamente possível que a União utilize a contribuição interventiva para planejar, incentivar ou regular ações na área da proteção e recuperação ambiental.
18. Considerando que não cabe apenas à União intervir em setores da economia e proteger o meio ambiente, uma vez que a Constituição estende essa prerrogativa aos Estados, DF

e Municípios, é de se admitir também que, por meio da extrafiscalidade, esses entes (inclusive a União) efetuem função fiscalizadora, incentivadora ou planejadora, dentro, é claro, dos limites traçados pela própria Carta Constitucional.

19. Reafirma-se que tanto a instituição de contribuição interventiva quanto o emprego de normas tributárias indutoras em âmbito ambiental devem respeito não só aos limites da competência tributária de cada ente tributante e aos princípios constitucionais, como já dito acima, mas também à competência em matéria legislativa.
20. Defende-se, portanto, que haja coordenação entre União, Estados, DF e Municípios, cada qual agindo dentro de seu campo de competência tributária e legislativa, para impor medidas fiscais relacionadas à defesa do meio ambiente, em perfeita consonância com o que preveem, notadamente, os arts. 23, 24, 30, 149, 170, IV, 174 e 225 da Carta Constitucional.
21. Isso posto, a atuação extrafiscal dos entes tributantes pode se dar de duas formas distintas. A primeira envolve a majoração da carga tributária sobre as atividades e condutas que se pretenda desestimular, por serem consideradas prejudiciais ao meio ambiente. A segunda, a concessão de benefícios fiscais para as pessoas físicas ou jurídicas como forma de incentivar e prestigiar aqueles que protegem.
22. Pelas conclusões alcançadas por este trabalho, a simples majoração da carga tributária constitui medida de difícil concretização, por algumas principais razões, quais sejam: a) a dificuldade em diferenciá-la da sanção por ato ilícito; b) a ausência de efeitos práticos imediatos, na medida em que a receita obtida com o aumento da carga tributária não poderá ser diretamente revertida para questões ambientais; c) a ausência de criação de consciência ambiental, na medida em que o maior ônus tributário poderá ser repassado na cadeia de circulação de mercadorias (ICMS e IPI, por exemplo); d) dificuldades típicas da realidade brasileira acostuada em aumentar tributos apenas com fins arrecadatórios, sem oferecer qualquer tipo de conscientização ou benefícios em troca.
23. Por outro lado, a concessão de benefícios fiscais dinâmicos, além de privilegiar os setores e agentes que efetivamente agem para promover a tutela e preservação ambiental (princípio do “protetor-recebedor”), permite trazer efetiva consciência à população de

maneira mais rápida e eficaz. É o caso, por exemplo, do proprietário de imóvel urbano que adota práticas ambientalmente orientadas por conta de benefícios do IPTU, mas que logo percebe a importância da medida para toda a coletividade, e acaba adotando-a como um hábito.

24. Além disso, a concessão de benefícios fiscais encontraria menores óbices legais e práticos, dentre os quais cita-se a exigência de convalidação pelo CONFAZ dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS, a vedação de concessão de incentivos de ISS que resultem em alíquota inferior a 2% e as previsões constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal.
25. Por fim, a concretização de tais medidas pode se dar de variadas formas, como a concessão de créditos presumidos de IPI e ICMS para produtos ambientalmente saudáveis; a possibilidade de dedução do IR de dispêndios em matéria ambiental; concessão de incentivos no âmbito do IPTU ou do ITR para proprietários e proprietários rurais que adotem determinados comportamentos etc.
26. Infelizmente as medidas apontadas acima ainda são bastante escassas no Brasil. A rigor, inexistente cooperação política entre os entes federados para a instituição de um sistema estruturado e coeso de tributação ambiental nos moldes ora propostos. O que se vê são medidas tímidas adotadas isoladamente por um ou outro ente, como é o caso do IPTU-Verde, realidade ainda distante de Municípios altamente poluidores como São Paulo.
27. Amparando-se no Direito Comparado, percebe-se que na Europa as preocupações e estudos em torno da tributação com caráter ambiental são antigas. Fala-se lá em uma ampla reforma fiscal-ambiental, por meio da qual se impõem medidas mais pesadas de tributação sobre setores poluidores e, por outro lado, desoneram-se setores produtivos e ambientalmente saudáveis.
28. Na realidade constitucional brasileira também seria absolutamente possível estabelecer ampla reforma. Basta para tanto que União, Estados, DF e Municípios atuem dentro de seus respectivos campos de competência tributária e legislativa para prestigiar e incentivar aqueles que protegem e investem na defesa do meio ambiente e,

exclusivamente a União, internalize artificialmente custos ambientais aos poluidores, por meio de contribuição interventiva.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, ano 15, n. 55, abr./jun. 1991.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. **República e Constituição**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 11. tir. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, ano I, v. I, n. 4, 2001.
- _____. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 236, abr./jun. 2004.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições – regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- BARROSO, Luís Roberto. Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/palestra-barroso-alexey.pdf>>. Acesso em: 11.05.2017.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- BRIGGS, Charles. Taxation is not for fiscal purpose only. **American Bar Association**, p. 45-49.
- BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CONDESSO, Fernando dos Reis. **Direito do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2001.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard, 1977.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 110, 2013.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Norma de competência tributária: e a visão dialógica sobre os atributos de unidade, coerência e consistência do sistema jurídico. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 105, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: _____ (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

MICHELON, Cláudio. Princípios e coerência na argumentação jurídica. **Legal Reasoning' University of Edinburgh**, School of Law, Working Papers, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). São Paulo: Noeses, 2007.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Método, 2013. v. único.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 32, p. 256-274, 2014.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

_____. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, n. 798, 2002.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha; JURAS, Ilídia da Ascensão Garrido Martins. Desafios da tributação ambiental. Consultoria Legislativa – Estudo 2015. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/desafios-da-tributacao-ambiental_murilo-soares-e-ilidia-juras_politicas-setoriais>. Acesso em: 12.06.2017.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 2, n. 5, out./dez. 1993.

SURREY, Stanley S. Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. **Harvard Law Review**, v. 83, n. 4, February 1970.

TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. _____ (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica** – metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. **O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente**. 15/08/2008. 179 p. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2008.

Jurisprudência

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no AgRg no AREsp 785.438/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJE, Brasília, DF: 17 mar. 2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201502392952&dt_publicacao=22/03/2016>. Acesso em: 10.05.2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 972.902/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJE, Brasília, DF: 25 ago. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701758820&dt_publicacao=14/09/2009>. Acesso em: 10.05.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 876 MC-AgR, Rel. Min. Menezes Direito, Plenário, DJE, Brasília, DF: 19 dez. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539061>>. Acesso em: 10.05.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP. Relator: ALVES, Moreira. Publicado no DJ de 06.11.1992 p. 20110. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2ENU%2E%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h4d96wq>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 559.937/RS. Relatora: GRACIE, Ellen. Relator p/ Acórdão TOFFOLI, Dias. Publicado no DJ de 17.10.2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28559937%2ENU%2E%2E+OU+559937%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hzhp5ru>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 22.164/SP. Relator: Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgado em 30.10.1995, DJ 17.11.1995 PP-39206 EMENT VOL-01809-05 PP-01155. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85691>>. Acesso em: 17.06.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.540. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 01.09.2005, DJ 03.02.2006 PP-00014 EMENT VOL-02219-03 PP-00528. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387260>>. Acesso em: 17.06.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.937/RS, Rel. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Plenário, DJE, Brasília, DF: 17 out. 2013. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 10.05.2015.

Páginas e sítios da internet

Competitiveness and Environmental Tax Reform. Briefing Paper Seven, March 2010. Disponível em: <http://www.greenfiscalcommission.org.uk/images/uploads/gfcBriefing7_PDF_isbn_v8.pdf>. Acesso em: 11.06.2017.

Declaração do Rio (ECO/1992). Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>. Acesso em: 05.05.2017.

Environmental Fiscal Reform. Illustrative Potential in Italy. Disponível em: <https://www.eea.europa.eu/highlights/fiscal-reform-can-create-jobs/EEABriefingNoteforETRWorkshop_Rome.pdf/view>. Acesso em: 10.06.2017.

Green growth challenge: Shifting the tax burden in favour of environmentally related taxation. Disponível em: <<http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/environmentaltaxation.htm>>. Acesso em: 10.07.2017.

Implementing Environmental Fiscal Reform: Income Distribution and Sectoral Competitiveness Issues. Proceedings of a Conference held in Berlin, Germany, 27 June 2002. Disponível em: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA\(2002\)76/FINAL](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA(2002)76/FINAL)>. Acesso em: 15.06.2017.