

# ***DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL***

***HELENO TAVEIRA TÔRRES***  
*(organizador)*

## *Colaboradores*

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO • ANDERSON ORESTES CAVALCANTE LOBATO •  
ANDREA AMATUCCI • CARLOS PALAO TABOADA • CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO •  
CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA • CRISTIANE DERANI •  
DOMINGO CARBAJO VASCO • FERNANDO FACURY SCAFF • FERNANDO SERRANO ANTÓN •  
GILSON CÉSAR BORGES DE ALMEIDA • HELENO TAVEIRA TÔRRES •  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • JOSÉ CASALTA NABAIS •  
JOSE LUIS BOLZAN DE MORAIS • JUSSARA S. ASSIS BORGES NASSER FERREIRA •  
LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS • LISE VIEIRA DA COSTA TUPIASSU •  
LUÍS EDUARDO SCHOUEI • LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ •  
MARCELO FIGUEIREDO • MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO • MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA •  
PAULO CALIENDO • PABLO CHICO DE LA CÁMARA • PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA •  
PIETRO SELICATO • REGINA HELENA COSTA • RICARDO LOBO TORRES •  
ROBERTO FERRAZ • VICTOR UCKMAR • WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO

 **MALHEIROS  
EDITORES**

<i>NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS EM MATÉRIA AMBIENTAL</i> .....	235
– LUÍS EDUARDO SCHOUBERT	
<i>CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E TASSAZIONE AMBIENTALE</i> .....	257
– PIETRO SELICATO	
<i>APONTAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL</i> .....	312
– REGINA HELENA COSTA	
<i>TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL</i> .....	333
– ROBERTO FERRAZ	

---

 SEGUNDA PARTE

 EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA  
 DO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL
 

---

<i>LA NUOVA DIMENSIONE DEL "TRIBUTO AMBIENTALE" E LA SUA COMPATIBILITÀ CON L'ORDINAMENTO ITALIANO</i> .....	355
– VICTOR UCKMAR	
<i>LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA: DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL</i> .....	385
– LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	
<i>DIREITO FISCAL E TUTELA DO AMBIENTE EM PORTUGAL</i> .....	412
– JOSÉ CASALTA NABAIS	
<i>EL DERECHO TRIBUTARIO ANTE LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO A UN MEDIO AMBIENTE SANO</i> .....	445
– ALEJANDRO C. ALTAMIRANO	

---

 TERCEIRA PARTE

 VALORES E ASPECTOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS  
 DO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL
 

---

<i>A EFETIVIDADE E A EFICIÊNCIA AMBIENTAL DOS INSTRUMENTOS ECONÔMICO-FINANCEIROS E TRIBUTÁRIOS.</i>
---

<i>ÊNFASE NA PREVENÇÃO. A UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DOS BENS AMBIENTAIS E SUAS IMPLICAÇÕES</i> .....	527
– CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA	
<i>A CONSTITUIÇÃO E O MEIO AMBIENTE – OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS À MATÉRIA E ALGUNS TEMAS CORRELATOS</i> .....	565
– MARCELO FIGUEIREDO	
<i>EPISTEMOLOGIA SISTÊMICA PARA FUNDAMENTAÇÃO DE UM DIREITO TRIBUTÁRIO DA CIDADANIA DEMOCRÁTICA E GLOBAL</i> .....	587
– WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO	
<i>NOVOS DIREITOS E TRIBUTAÇÃO. PERSPECTIVAS NECESSÁRIAS PARA UMA ECO-TRIBUTAÇÃO. ANOTAÇÕES PRELIMINARES</i> .....	597
– JOSE LUIS BOLZAN DE MORAIS	
<i>TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: UMA CONTRIBUIÇÃO AO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL</i> .....	624
– ANDERSON ORESTES CAVALCANTE LOBATO e GILSON CÉSAR BORGES DE ALMEIDA	
<i>APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL</i> .....	641
– CRISTIANE DERANI	
<i>O PAPEL DO ESTADO NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL: REFLEXÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS</i> .....	653
– MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO e JUSSARA S. ASSIS BORGES NASSER FERREIRA	

---

 QUARTA PARTE

 QUESTÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL  
 EM DEBATE
 

---

<i>DEFESA AMBIENTAL: UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS</i> .....	675
– LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS	

- SPECK, S.; EKINS, P. (2000). *Recent Trends in the Application of Economic Instruments in EU Member States plus Norway and Switzerland and an Overview of Economic Instruments in Central and Eastern Europe. Update of Database of Environmental Taxes and Charges*. Informe a la Dirección General de Medio Ambiente de la Comunidad Europea, julio de 2000.
- TESAURO, G. (1995). *Diritto comunitario*. Padua, CEDAM.
- TIPKE, K. (1993). *Die Steuerrechtsordnung*. 1ª ed., Colonia.
- VADRI I FORTUNI, M. T. (1994). "La naturaleza jurídica dels instruments econòmics en la gestió dels residus", *RJC* 2.
- VAQUERA GARCÍA, A. (1999). *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid, Lex Nova.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (1975). "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *REDF* 7.
- VILLAR EZCURRA, M. (1997). "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo claro en la de Envases y Residuos de Envases", *QF* 18.
- \_\_\_\_ (1998). "Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a modificación de la Ley de envases", *QF* 12.
- \_\_\_\_ (2001). "La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos años", *Noticias de la Unión Europea* 193.
- \_\_\_\_ (2002). "Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible", en la obra colectiva dirigida por J. L. Piñar Mañas, *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*. Madrid, Civitas.
- REZCURRA, M.; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1999). "Los riesgos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español", *Revista Contabilidad y Tributación* 52.
- VEIZSÄCKER, E. U.; JESINGHAUS, J. (1992). *Ecological Tax Reform. A Policy Proposal for Sustainable Development*. Londres-Nueva Jersey, Zed Books.
- WASMEIER, M. (1995). *Umweltabgaben und Europarecht. Schranken des staatlichen Handlungsspielraumes bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes*. Munich, C. H. Beck.
- WILKÉ, D. (1993). voz "Abgaben, öffentliche", en la obra colectiva dirigida por F. Klein, *Lexikon des Rechts. Steuer- und Finanzrecht*. 2ª ed., Neuwied-Kriftel-Berlin, Luchterhand.
- YÁBAR STERLING. (2002). *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons.

## NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS EM MATÉRIA AMBIENTAL

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

1. Introdução. 2. A internalização de custos e ganhos ambientais. 3. O uso das normas tributárias com efeito ambiental. 4. O emprego de normas tributárias indutoras em matéria ambiental: principais limitações constitucionais: 4.1 Legalidade; 4.2 Igualdade; 4.3 Proibição do efeito de confisco; 4.4 Competência tributária e competência regulatória. 5. Exemplos do emprego de normas tributárias indutoras em matéria ambiental.

### I. Introdução

Inconformado com a ordem econômica que encontrara, o constituinte brasileiro houve por bem inserir, no art. 170, uma série de princípios a serem observados pela atividade econômica, ali arrolando, no inciso VI, 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*. Para atingir tal desiderato, o legislador vale-se das ferramentas que encontra à disposição, não abrindo mão do expediente de inserir, na lei tributária, normas indutoras (incentivos e desestímulos) do comportamento desejado.

O presente estudo pretende, ainda que de modo sumário, analisar os parâmetros constitucionais para as normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o meio ambiente.<sup>1</sup>

1. O tema das normas tributárias indutoras foi estudado com mais vagar na tese apresentada pelo autor em concurso para o cargo de Professor Titular na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Contribuição ao Estudo das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. 2002.

## 2. A internalização de custos e ganhos ambientais

Do Direito Econômico, extrai-se a noção de externalidades, enquanto custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado,<sup>2</sup> são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou. A elas se refere Washington Peluso Albino de Souza, ao identificar a "regulação" como uma interferência intencional, para corrigir uma interferência lateral e extinguir a externalidade.<sup>3</sup>

No campo ambiental, é comum a referência à externalidade negativa: 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.

As externalidades, tanto a positiva quanto a negativa, escapam do mecanismo 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. Um e outro caso podem contrariar os interesses da coletividade. No caso da externalidade negativa, seu acobertamento por meio do repasse à coletividade implica aumento da atividade indesejada. A externalidade positiva, por outro lado, não recompensando seu gerador, pode não o motivar à prática de interesse coletivo. Surge, assim, a necessidade da intervenção do Estado, para corrigir ambas as distorções.

No caso das externalidades negativas, a atuação estatal deve ser voltada à internalização de custos.<sup>4</sup> Espera-se que computados tais custos, os preços dos produtos cresça proporcionalmente, reduzindo-se, conseqüentemente, sua demanda, em novo ponto de equilíbrio.

Na matéria ambiental, esta idéia está presente no princípio do "poluidor-pagador", que se resume na idéia de que aquele que causa danos ao meio-ambiente deva suportar, economicamente, tanto os custos para a recuperação ambiental, quanto as perdas sofridas pela coleti-

2. Cf. Siegfried F. Franke. "Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuer". *Steuer und Wirtschaft*, n. 3/1990, p. 218.

3. Cf. Washington Peluso Albino de Souza. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, p. 342.

4. Cf. Glenn P. Jenkins e Ranjit Lamech. *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, p. 2.

vidade.<sup>5</sup> Versa sobre um tratamento econômico do problema ambiental, que passa a ser manipulado como qualquer outro caso de escassez, recebendo, daí, as soluções normais da economia de mercado, desde que os preços falhos ou irrealistas sejam substituídos ou corrigidos por medidas estatais.<sup>6</sup>

O princípio do poluidor-pagador baseia-se na mesma idéia que inspira, na matéria tributária, o princípio da equivalência. Aqui, como lá, o tributo deve compensar vantagens recebidas por conta de prestações estatais. A diferença, como lembra Dieter Cansier, está em que no caso ambiental não se trata de serviços públicos tradicionais a serem remunerados, mas da garantia do direito de poluir. Quem polui está em vantagem em relação àquele que age conforme as exigências ambientais e por isso incorre em maiores custos. A receita tributária deve, de alguma forma, beneficiar o prejudicado. Daí a idéia de ela servir para financiar gastos ambientais em que o Estado incorra.<sup>7</sup>

Outra diferença, levantada por Herrera Molina, estaria em que enquanto nos tributos a equivalência buscaria responder a uma justiça comutativa, não tendo outra finalidade senão a compensação de um gasto administrativo, no caso do princípio do poluidor-pagador o que se procuraria seria atender a critérios de justiça social, refletindo projeção do princípio da solidariedade,<sup>8</sup> o que, no Brasil, está inscrito no artigo 3º, I, da Constituição Federal. Esta idéia se vê reforçada quando se tem em mente que o art. 225 do texto constitucional declara que a proteção do meio ambiente é tarefa que não cabe apenas ao Poder Público, mas a toda coletividade.

Para as externalidades positivas, também, cabe ao Estado, por meio de vantagens econômicas, incrementar os ganhos daqueles que as provocam, de modo a permitir a contabilização das vantagens geradas.

Externalidades negativas e positivas lidam com os mecanismos de mercado. Em ambos os casos, observa-se que a atuação estatal não visa a

5. Cf. José Marcos Domingues de Oliveira. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade abeta, afetação da receita*, pp. 17-27; Glenn Jenkins e Ranjit Lamech, ob. cit., p. 3.

6. Cf. Michael Rodi. *Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik*, p. 8.

7. Cf. Dieter Cansier. "Steuer und Umwelt: Zur Effizienz von Emissionsabgaben", in Karl-Heinrich Hansmeyer (Coord.). *Staatsfinanzierung im Wandel*, p. 766.

8. Cf. Pedro M. Herrera Molina. *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law): La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, p. 43. No mesmo sentido, cf. Tulio Rosembuj. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, p. 78.

substituir aqueles mecanismos; ao contrário, constatando-se sua falha, que poderão não considerar os efeitos positivos e negativos, fazem-se as adaptações nas receitas e despesas, de modo a permitir que, a partir daí, o próprio mercado venha a agir. A correção se faz necessária, principalmente tendo em vista o pressuposto da existência de concorrentes que poderiam ser beneficiados ou prejudicados sem o acerto. Assim, basta imaginar a existência de empresas concorrentes cujos equipamentos, mais modernos, provoquem menor grau de poluição, de um lado, ou de empresas localizadas em regiões mais desenvolvidas, de outro, para compreender a necessidade de se ajustarem os mecanismos de custos e preços, a fim de permitir que o mecanismo de concorrência possa produzir efeitos.

### 3. O uso das normas tributárias com efeito ambiental

É ampla a discussão sobre o emprego de instrumentos tributários, diretamente vinculados a atuações prejudiciais ao ambiente (emissão de barulho ou de resíduos), como forma de se colocarem os custos ecológicos no mecanismo de preços do mercado.<sup>9</sup> Chegou-se até a cogitar de um tributo calculado sobre o volume de emissão (*Emissionsabgabe*). Para a introdução de tal tributo, deveria o Estado fixar um objetivo de emissão para cada elemento poluente, estimando os custos para evitar que tal limite fosse ultrapassado e fixando o tributo em valor equivalente a tais custos. Acreditava-se que, do ponto de vista macroeconômico, o tributo teria a seu favor a maior eficiência, já que cada emitente buscaria pagar o menor tributo possível, além de promover o desenvolvimento técnico,<sup>10</sup> já que o emitente não se satisfaria em atingir limites predeterminados. O tributo serviria, assim, de mecanismo para internalizar os custos ambientais, gerando o que Gawel denomina uma correção na alocação (*Allokationskorrektur*), que ele apresenta como uma mudança comportamental no emprego de bens ambientais, sendo tal objetivo alcançado mediante uma absorção dirigida de recursos no setor privado.<sup>11</sup>

Efetivamente, como lembra Cansier, adotado o regime de ordens ou proibições, o emitente não teria incentivo a buscar novas reduções de polui-

9. Cf. Erik Gawel. "Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern". *Steuer und Wirtschaft*, n. 1/2001, p. 26.

10. Cf. Jenkins e Lamech, ob. cit., p. 5.

11. Cf. Erik Gawel, ob. cit., p. 26.

ção, uma vez atingido o nível previsto pela norma dirigente; com o instrumento tributário, é possível maior escalonamento, bastando que a redução do tributo se faça proporcionalmente à redução do nível de emissões.<sup>12</sup>

O mesmo exemplo apresenta, entretanto, efeito indesejado que não se pode deixar de lado: a monetarização do direito ambiental. Utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não mais é visto como alguém que gera danos, mas como alguém que "paga a conta" e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao ambiente, além da própria perda de consciência ambiental.<sup>13</sup>

Ao lado da correção de externalidades, o emprego das normas tributárias indutoras pode ser um instrumento para se alcançarem objetivos propostos pela Ordem Econômica. O § 1º do artigo 225 do texto constitucional arrola uma série de missões conferidas ao Poder Público para assegurar a efetividade do direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como a preservação e restauração de processos ecológicos essenciais, o provimento do manejo ecológico das espécies e ecossistemas, a preservação da diversidade e integridade do patrimônio genético do País etc.

Ao mesmo tempo, não se pode deixar de mencionar problemas específicos a serem enfrentados no caso de emprego de normas tributárias na intervenção na área ambiental, como: (a) a existência de irreversibilidades, ou seja, toda situação gerada por uma atividade humana que não se pode anular, é ilimitada e não se pode voltar atrás (exemplo: o desaparecimento de uma espécie da flora ou da fauna); (b) seu caráter global, mundial e dinâmico; (c) dificuldades para a valoração dos custos e benefícios futuros de uma medida ambiental (problema da distribuição intergerações dos recursos).<sup>14</sup>

### 4. O emprego de normas tributárias indutoras em matéria ambiental: principais limitações constitucionais

Quando se ingressa no tema das normas tributárias indutoras, deve-se ter presente que estas se submetem tanto aos princípios próprios da

12. Cf. Dieter Cansier, ob. cit., pp. 765-766.

13. Cf. Wolfram Höfling, "Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform", *Steuer und Wirtschaft*, n. 3/1992, p. 251.

14. Cf. Domingo Carbajo Vasco. "La Imposición Ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas". *Impuestos II*, 1993, pp. 267-268.

Ordem Econômica (enquanto instrumento de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico) como àqueles da esfera tributária (afinal, o caráter indutor da norma não retira a característica tributária do veículo pelo qual ela é introduzida no mundo jurídico). Ao mesmo tempo, deve-se reconhecer que os princípios tributários sofrem influência daqueles próprios da Ordem Econômica. É assim que se constata que uns e outros princípios influem na norma tributária, qual vetores em direções diversas, de cuja somatória (ponderação) se extrai o direcionamento exigido pelo ordenamento constitucional para a definição do regime jurídico das normas tributárias indutoras.

#### 4.1 Legalidade

No estudo da legalidade, constata-se o conflito entre, de um lado, o rígido regime imposto pelo princípio da legalidade em matéria tributária e, de outro, a necessidade de a administração contar com instrumento ágil para a intervenção sobre o domínio econômico. Abre-se espaço, aqui, para a inserção de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, com que o legislador pode contar para, dobrando-se ao referido princípio, permitir que o texto legal se curve às peculiaridades do caso concreto. Conceitos indeterminados são, normalmente, "producto de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empelados por la ley, porque las realidades a los que los mismos se refieren, al comprender una casuística inabarcable, no admiten otro tipo de determinación".<sup>15</sup> Por sua vez, as cláusulas gerais configuram descrições amplas da hipótese de incidência, que acabam por permitir ao aplicador da lei atender às peculiaridades do caso concreto.<sup>16</sup>

Conquanto se espere do legislador a definição do fato gerador da obrigação tributária, não há como afastar o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Conforme Engisch, no iluminismo prevalecia a idéia de um legislador racional, limitando-se o papel do juiz a "escravo da lei" (sistema das penas fixas); no correr do século XIX, percebeu-se ser inatingível o ideal da estrita vinculação do juiz à lei, dada a impossibilidade de elaborar leis tão exatas que dispensem interpretações;

15. Cf. César García Novoa. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, p. 120.

16. Cf. Hans Spanner. "Generalklausel" (verbete). in Georg Strickrodt *et al.* (Orgs.). *Handwörterbuch des Steuerrechts*, vol. 1. p. 601.

además, percebeu-se que tampouco seria ideal tal sistema, já que seria necessário conferir ao juiz instrumentos para se adaptar à pluralidade e imprevisibilidade da vida.<sup>17</sup>

Pode-se, nesse sentido, defender que seu emprego não constitui "uma impropriedade da linguagem jurídica, mas, sim, um benefício advindo da linguagem natural incorporada pelo Direito",<sup>18</sup> com o que se realçará que "no campo do Direito, a impossibilidade de determinação do sentido da norma poderá constituir uma *virtude* e não um defeito, em razão de ser o sistema jurídico aberto e incompleto, suscetível, pois, de albergar todas as possibilidades que regula", diante da impossibilidade de o legislador "prever todas as circunstâncias fáticas, resultantes da disparidade do objeto de Direito" ou do "fato de que norma jurídica não se destina somente à disciplina dos fatos presentes, mas deve também ter uma função *projetiva*, de modo que abranja os casos futuros que possam ocorrer em determinado espaço e momento".<sup>19</sup>

Nem se diga que as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados levam a conferir à Administração a possibilidade de exercício discricionário do poder de tributar. É de Eros Roberto Grau a distinção entre discricionariedade e aplicação de conceitos indeterminados: "No exercício da *discricionariedade* o sujeito cuida da emissão de *juízos de oportunidade*, na eleição entre *indiferentes jurídicos*; na aplicação de *conceitos indeterminados*, o sujeito cuida de emissão de *juízos de legalidade*".<sup>20</sup> Conforme esclarece Satta, no caso de conceitos jurídicos indeterminados, não se dá à Administração uma escolha discricionária; apenas se exige que a administração efetue uma "reconstrução, no seu significado

17. Cf. Karl Engisch. *Einführung in das juristische Denken*, p. 107.

18. Cf. Marcia Dominguez Nigro Conceição. *Conceitos Indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência (art. 62 da CF)*, p. 53.

19. Cf. *idem*. *ibidem*, p. 71.

20. Cf. Eros Roberto Grau. "Conceitos Indeterminados", in *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 123. Em sentido contrário, vide estudo Regina Helena Costa. a qual, depois de distinguir os conceitos indeterminados entre os de experiência e os de valor, sustenta haver regiões em que a dúvida sobre o alcance da vontade legal é indeterminável. Cf. Regina Helena Costa. "Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa". *RDJ* 95/136. Também em sentido contrário, cf. Onaldo Franco Jannotti. "Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discricionariedade". *RDJ* 64/52; e Dinorá Adelaide Musetti Grotti. "Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa". *RT, Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, ano 3, n. 12, pp. 84-115.

jurídico exato, adaptado ao caso”, de modo que “a administração deve simplesmente determinar seu significado concreto, com referência à espécie em que se inserem”.<sup>21</sup> Ainda, é Hartmann quem afirma que “diversamente da discricionariedade, que permite uma escolha entre diversas possibilidades no lado da sanção legal, os conceitos jurídicos indeterminados não oferecem aos funcionários qualquer espaço para decidir. Apesar de sua ‘indeterminação’, eles conduzem a um resultado determinado e, portanto, ao contrário da discricionariedade, são totalmente passíveis de exame judicial. Por isso é que o princípio da determinação, do Estado de Direito, não impede a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados no direito tributário”.<sup>22</sup> Engisch também buscou diferenciar a discricionariedade dos conceitos indeterminados, dizendo que a diferença é, antes de tudo, jurídica, já que na discricionariedade é o legislador que decide confiar ao aplicador da lei a decisão no caso concreto: em vez de se falar em um “resto de insegurança inafastável”, tem-se que o legislador julgou melhor deixar a decisão ao aplicador da lei, conforme seu entendimento.<sup>23</sup> García de Enterría e Fernandez também ensinam que os conceitos indeterminados não permitem, num caso concreto, mais que uma solução: “ou se dá ou não se dá o conceito”, de modo que “a indeterminação do enunciado não se traduz em uma indeterminação das aplicações do mesmo, as quais só permitem uma ‘unidade de solução justa’ em cada caso”.<sup>24</sup> Ottmar Bühler já enfrentou o tema, em 1914, concluindo que as normas jurídicas contendo conceitos indeterminados não per-

21. “(...) si propone così la ben nota distinzione tra norma (o momento della norma) che impone e consente una effettiva scelta discrezionale e norma (o momento di essa) che semplicemente l’amministrazione deve ricostruire nel suo significato giuridico esatto, adatto alla specie: (...) che l’amministrazione deve semplicemente determinare nel loro significato concreto, in riferimento alla specie in cui si inseriscono”, cf. Filippo Satta, *Principio di Legalità e Pubblica Amministrazione nello Stato Democratico*, pp. 153-154.

22. No original: “Im Gegensatz zum Ermessen, das eine Wahl unter verschiedenen Möglichkeiten auf der Rechtsfolgenseite (...) zulässt, räumen unbestimmte Rechtsbegriffe den Behörden keinen Entscheidungsspielraum ein. Sie führen trotz ihrer ‘Unbestimmtheit’ zu einem bestimmten Ergebnis und sind daher im Gegensatz zum Ermessen gerichtlich voll überprüfbar. Deshalb kann auch nicht der Grundsatz rechtsstaatlich gebotener Bestimmtheit eine Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen im Steuerrecht hindern”. cf. Ulrich Hartmann, “Rechtsbegriff, unbestimmter” (verbet), in Georg Strickrodt et al. (Orgs.), *Handwörterbuch des Steuerrechts*, cit., vol. 2.2, p. 1.118.

23. Cf. Karl Engisch, ob. cit., p. 116.

24. Cf. Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Direito Administrativo*, p. 393.

dem por isso seu caráter coercitivo, revelando-se sua aplicação mero problema de interpretação.<sup>25</sup> Tratando das subvenções, Zuleeg ressalta que a técnica do emprego de conceitos indeterminados é comum nas legislações que tratam dessa matéria, como forma de restrição dos poderes da administração, reduzindo-se, daí, sua discricionariedade.<sup>26</sup>

A tais argumentos, extraídos das lições do direito comparado, importa acrescentar a feliz ponderação de José Marcos Domingues de Oliveira: “Por outro lado, não se compreende bem a verdadeira cruzada empreendida contra o emprego do conceito indeterminado na tipificação tributária porque a teoria da indeterminação conceitual considera que ele é exatamente um instrumento moderno de vinculação do Administrador à lei, separando-a do que antes foi considerado campo de discricionariedade administrativa”, afirmando “que o conceito indeterminado não implica em uma indeterminação de suas aplicações; só se permite ‘uma única solução’ a ensejar controle de legalidade da atuação do Administrador”.<sup>27</sup>

Aliás, o mesmo autor confirma a existência de cláusulas gerais e conceitos indeterminados em nossas praias, esclarecendo que no campo ambiental, “a indeterminação é a regra, não a exceção”,<sup>28</sup> citando exemplos de incentivos fiscais como “servir de base à conservação do solo e dos regimes das águas” ou “contribuírem para a conservação da natureza” através do florestamento e do reflorestamento (Lei n. 5.106/1966 e Decreto n. 79.046/1976); “operações com máquinas etc., que visem à defesa do meio ambiente” (Lei n. 2.055/1993-RJ); “tecnologia inovadora que promova a defesa do meio ambiente” (Lei n. 2.273/1994-RJ); e “preservação paisagística ou ambiental” (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro). Ainda na área ambiental, pode-se citar a Lei n. 6.938/1981, cujo artigo 14 determina a “perda ou restrição de incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público” no caso de “não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental”.

25. Cf. Ottmar Bühler, *Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung*, pp. 27-39.

26. Cf. Manfred Zuleeg, *Die Rechtsform der Subventionen*, p. 80.

27. Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, “Legalidade Tributária. o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta”, in Maria A. M. Carvalho (Coord.), *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, p. 212.

28. Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, *Direito Tributário e Meio Ambiente...* cit., p. 119.

Admitido o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados em matéria tributária ambiental, surge a indagação quanto aos limites de seu emprego, o que somente pode ser respondido, a cada caso, com base no postulado da proporcionalidade. Afinal, a questão não mais é se cabem conceitos indeterminados em matéria tributária; é, sim, até que grau são eles admissíveis.

A resposta não pode ser absoluta. Deve, sim, ser dada a partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais, onde pesará, de um lado, a segurança jurídica, a requerer maior grau de determinação e, de outro, os valores concernentes à proteção do meio ambiente, demandando agilidade e versatilidade.

É neste delicado equilíbrio que se encontrará o espaço para as cláusulas gerais e para os conceitos indeterminados, enquanto, insista-se, instrumentos de adaptação da própria lei. Spanner, conquanto admitindo as cláusulas gerais e conceitos indeterminados (já que sem ambos o legislador estaria impedido de atuar no direito tributário e econômico), alerta para a impossibilidade das cláusulas gerais "vagas", que surgiriam quando se deixasse à discricionariedade do Executivo determinar os limites da liberdade e propriedade dos cidadãos.<sup>29</sup> É assim que Klaus Tipke explica essa exigência: "A possibilidade, em princípio, do emprego de conceitos jurídicos indeterminados não desobriga o legislador, entretanto, de elaborar uma norma de modo tal que seja compatível com os princípios da clareza normativa e submissão ao Poder Judiciário; elas devem ser formuladas de modo que seus destinatários compreendam a situação jurídica e em sua conformidade possam conduzir seu comportamento".<sup>30</sup>

#### 4.2 Igualdade

A idéia da razoabilidade e proporcionalidade, por sua vez, leva-nos à aplicação de outro princípio constitucional relevante para o tema tributá-

29. Cf. Hans Spanner, ob. cit., p.601.

30. No original: "Die grundsätzliche Zulässigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe entbindet den Gesetzgeber jedoch nicht davon, eine Vorschrift so zu fassen, dass sie den rechtsstaatlichen Grundsätzen der Normenklarheit und Justiziabilität entspricht; sie muss so formuliert sein, dass die von ihr Betroffenen die Rechtslagen erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können". cf. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, p. 171.

rio: a igualdade.<sup>31</sup> Afinal, será este o princípio que exigirá que se dê igual tratamento a situações equivalentes (igualdade horizontal), exigindo, ao mesmo tempo, que se distingam situações diferentes, conferindo-lhes tratamento diverso, na medida da própria diferença (igualdade vertical).<sup>32</sup>

O mesmo princípio exige, ainda, que se definam critérios de distinção (princípios). Alguns desses critérios são eleitos pelo próprio constituinte; outros vão sendo definidos pelo legislador. Uns e outros obrigam o legislador: os primeiros, porque não podem deixar de ser observados; os últimos, porque o legislador somente poderá deixar de os observar se os retirar da legislação como um todo. Fere a igualdade o arbítrio: para algumas situações, observa-se determinado princípio, para outras não, sem que se encontre motivo jurídico para a discriminação. Por motivo jurídico entender-se-á, por sua vez, outro princípio, a motivar nova distinção.

O que se impõe notar, mais uma vez, é que, sendo pluralista o sistema jurídico, tampouco única será a direção imposta pelas diretrizes constitucionais e legais. Ao contrário, formam eles um conjunto multidirecional, de cujo encontro se haverão de deparar situações comparáveis. Cada uma dessas diretrizes estará sujeita, ela mesma, ao controle de constitucionalidade.<sup>33</sup>

Para o controle da constitucionalidade, tratou o próprio constituinte de arrolar algumas das hipóteses em que se considerará a ocorrência de um privilégio odioso, i.e., fatores que não se aceitarão como base do *discrimen* por expressa disposição constitucional. Tais fatores se encontram nos artigos 150, II, 151, 152 e 173.<sup>34</sup> O artigo 150, II, veda os privilégios das profissões e, neste sentido, reforça a garantia do parágrafo único do artigo 170, que trata do livre exercício de qualquer atividade econômica. Garantindo a unidade econômico-política do País, o artigo 151 proíbe a concessão de privilégios pela União e o artigo 152, pelos Estados e Municípios, excetuados os concedidos pela União para o

31. O nexo entre a razoabilidade e a igualdade foi apresentado, com maestria, por Celso Antônio Bandeira de Mello, in *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 41.

32. Para os conceitos de "equidade" horizontal e "equidade" vertical, v. José Maurício Conti, *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, p. 73.

33. Cf. Elisabeth Willemart, *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Financier*, p. 172.

34. Cf. Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. 3: *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*, p. 375.



equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do País (o que implica não ser privilégio odioso, e daí ser parâmetro expressamente aceito pelo Constituinte, a diferenciação entre regiões do País, quando ligado a tema de desenvolvimento). Finalmente, o artigo 173 proíbe, em seu § 2º, privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista.

Tampouco se aceitarão como parâmetros aqueles que, conquanto não expressos na Ordem Tributária, implicarem discriminação que afronte valores assegurados constitucionalmente, como o sexo (artigo 5º, I), a manifestação do pensamento (artigo 5º, IV), consciência e crença (artigo 5º, VIII), raça (artigo 5º, XLII), a família (artigo 226) etc.<sup>35</sup>

Parâmetros expressamente aceitos são, por exemplo, a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III); o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, § 2º, X, "a" e artigo 156, § 3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigo 153, § 4º e 182, § 4º, II); localização e uso do imóvel (artigo 156, § 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, III, "c"); tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (artigo 179) etc. Mais recentemente, foi introduzido no texto constitucional o art. 146-A, que consagrou o equilíbrio da concorrência como parâmetro legítimo para um tratamento tributário diferenciado.

Mas não só na Ordem Tributária é que se encontram parâmetros consagrados constitucionalmente para a comparação. Àqueles se agregam os provenientes da Ordem Econômica e, aqui, se encontrará a proteção ao meio-ambiente como valor suficiente para uma discriminação legal.

A pergunta que surge em seguida é acerca da possibilidade de, em nome de um valor ambiental, discriminarem-se contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Não seria ferido, nesse caso, o princípio da capacidade contributiva?

A resposta parece estar na conclusão de que o princípio da capacidade contributiva serve como um dos diversos critérios<sup>36</sup> que, simulta-

35. Cf. Idem, *ibidem*, pp. 416-434.

36. "Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit konkurriert mit den anderen Differenzierungsgründen. Allgemeingültige Prioritäten gibt es nicht" (O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva concorre com outras bases de diferenciação. Não há uma prioridade válida em geral.), cf. Heinrich Wilhelm Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. I: *Allgemeiner Teil*, p. 51.

neamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de se identificarem situações equivalentes. Em certa medida, capacidade contributiva e os princípios da Ordem Econômica podem compreender-se mesmo numa relação de integração,<sup>37</sup> já que ambos servem para atingir a mesma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e solidariedade.

Constata-se, assim, que o princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas *um entre vários fatores de discriminação*, todos baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação.<sup>38</sup> Na mesma Ordem Tributária, encontram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade ou o sinalagma (custo/benefício),<sup>39</sup> base para as taxas.

Na Ordem Econômica, outros fatores serão acrescentados, e aqui se encontrará, ao lado da proteção da livre concorrência (que exigirá rígido controle dos benefícios concedidos), função social da propriedade e outros, a proteção do meio ambiente.

Cada fator, isoladamente considerado, efetuará um "corte" no mundo fenomênico, separando aqueles que atendem, ou não, àquele requisito. Os "cortes" se entrecruzarão, identificando-se, como resultante, "fatias" cada vez menores. Mantendo-se a figura, o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada "fatia" e entre uma e outra "fatia". Dentro de cada "fatia", o princípio da igualdade exigirá idêntico tratamento. Trata-se da igualdade horizontal, não oferecendo qualquer dificuldade para a compatibilização entre capacidade contributiva e normas tributárias indutoras, já que a própria "fatia" se define a partir do cruzamento de ambos os critérios. Maior dificuldade se terá, por outro lado, na comparação entre as "fatias", quando se buscarão critérios para a igualdade vertical.

Na ponderação surgida a partir da igualdade vertical, indagar-se-á a razão porque duas "fatias" têm tratamento diferente. Aqui, a questão

37. Cf. Federico Maffezzoni, *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, p. 325.

38. Cf. Karl Heinrich Friauf, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftlenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, p. 38.

39. Cf. Ricardo Lobo Torres, *ob. cit.*, p. 336.

é se está justificada a diferenciação. Retoma-se, agora, a premissa de que o próprio "corte" deve ser justificado, a partir dos critérios da razoabilidade, motivação e nexa, acima referidos. Da combinação desses três elementos, poder-se-ão extrair critérios para proporcionalizar a própria distinção.

Vê-se, em síntese, que no lugar de se afastar o emprego de normas tributárias indutoras em matéria tributária, considera-se ser ele legítimo, alertando-se, entretanto, para o fato de que este critério de *discrimen* atuará juntamente com outros tantos, da mesma Ordem Econômica ou provenientes da Ordem Tributária (onde assume realce a capacidade contributiva). Qualquer tratamento discriminatório deverá passar pelo teste de razoabilidade e proporcionalidade, por meio do qual o aplicador da lei indagará se as diferenças entre as situações são suficientes para justificar um tratamento discriminado em tal proporção.

#### 4.3 Proibição do efeito de confisco

Mas aqui surge um problema novo: até que ponto pode uma motivação de ordem ambiental implicar o aumento da tributação? Como convivem as normas tributárias indutoras e a proibição do efeito de confisco em matéria tributária (art. 150, IV da Constituição Federal)? Existem limites à "agressividade" do legislador tributário, movido por fundamentação ambiental?

É respeitável a opinião doutrinária no sentido da flexibilização de tais limites, ao extremo. Assim é que não se pode deixar de lado a autorizada opinião de Aliomar Baleeiro, para quem "o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação"<sup>40</sup> e de Sacha Calmon Navarro Coelho, que admite "a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade)".<sup>41</sup>

A este respeito, deve-se trazer a distinção proposta por Sampaio Dória, entre o imposto excessivo e o proibitivo: "Aquele dificulta ou desencoraja a atividade tributada. Este a asfixia, impossibilita, destrói. (...) Não basta alegar que o imposto é proibitivo, pois o caráter oneroso

40. Cf. Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. p. 567.

41. Sacha Calmon Navarro Coelho. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*, p. 330.

da exação configura, às vezes, mero tributo excessivo ou exagerado, contra o qual nada se pode validamente alegar sob o prisma jurídico. Há que provar, exaustivamente, em cada caso concreto, que o imposto, e só ele, inibe e impede o exercício da atividade de forma absoluta".<sup>42</sup>

Não obstante o acerto da distinção, no que se refere às normas tributárias indutoras com caráter ambiental, torna-se ela irrelevante no entendimento do referido autor, para quem os tributos proibitivos não seriam ilícitos, na hipótese de o Estado se valer deles para exercer seu poder regulamentar ou de polícia: tratando-se de atividade "realmente prejudicial e nociva à coletividade e que, por consequência, a tributação proibitiva não constitua mero disfarce ou subterfúgio para o exercício de um poder vedado ao legislativo, e sim legítimo sucedâneo da regulamentação direta permitida, cuja adoção, por várias razões, se afigure aconselhável num caso particular", então "o interesse da sociedade se superpõe ao interesse individual de exercer determinada atividade reputada nociva, não se podendo invocar princípios constitucionais, ou a diretiva da capacidade contributiva, pois todos cedem lugar às exigências mais urgentes e prioritárias do poder de polícia".<sup>43</sup>

Ressalte-se, aqui, que o professor da Universidade de São Paulo entendia vedado o imposto confiscatório, por ferir o direito de propriedade, mas em sua opinião, nesta categoria não se incluíam os impostos proibitivos: "razões de política fiscal contra-indicam a classificação de confiscatórios para impostos meramente proibitivos, cuja decretação, se lastreada no legítimo exercício do poder de polícia e em atendimento ao interesse público, é inatacável do ângulo constitucional".<sup>44</sup>

Não assiste razão ao ilustre doutrinador. A Ordem Econômica brasileira baseia-se no princípio da livre-iniciativa, assegurando-se "a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei" (art. 170 e parágrafo único).

Dá, pois, ser mister distinguir os casos de atividades lícitas e ilícitas. Aqui, haverá, de um lado, os crimes ambientais, constituindo atividade ilícita e, de outro, meras atividades poluidoras, que não chegam a ser tipificadas penalmente.

42. Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"*, pp. 183-184.

43. Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória. ob. cit., pp. 191-192.

44. Idem. *ibidem*, p. 200.

Tratando-se de um crime ambiental, não há como admitir possa o legislador valer-se de subterfúgios para declarar sua ilicitude. Se lícita a atividade, não há como o legislador tributário impedir seu exercício. Certo é que o legislador, sopesando princípios constitucionais, poderá buscar restringir o exercício de certas atividades, quando interesses de ordem pública indicarem a inconveniência de seu emprego descontrolado.

Assim, por razões ambientais, pode-se pretender diminuir o número de automóveis em circulação, ou o número de indústrias instaladas em determinada região. Ter-se-á, em tal caso, a possibilidade de uso de normas tributárias indutoras, que poderão, inclusive, ser "excessivas". Cabe repisar, neste ponto, a lição de Becker, que soube distinguir "o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *proíbe*", do "Tributo extrafiscal 'proibitivo'", quando haveria um "dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*".<sup>45</sup>

Sendo a tributação proibitiva, entretanto, ferir-se-á o princípio da livre-iniciativa e, com ele, a garantia da propriedade. Noutras palavras, ter-se-á o efeito de confisco.

Outro não parece ser o entendimento de José Marcos Domingues de Oliveira, que se refere à proibição do confisco como desdobramento do princípio da igualdade, implicando que "a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade".<sup>46</sup> Já em 1956, esse era o entendimento de Vicente Ráo: "proibitivo não é, apenas, o tributo que obsta, de todo em todo, o exercício de qualquer atividade lícita, se não, também, aquele que produz embaraços tais, a ponto de retirar, do contribuinte, o estímulo normal, ou o impulso animador do respectivo empreendimento".<sup>47</sup> Esse conceito corresponde ao que a

45. Cf. Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, pp. 609-610.

46. Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do Princípio*, p. 13.

47. Cf. Vicente Ráo: "Jóquei Clube de São Paulo. Inteligência do Decreto n. 24.646, de 1934. Os 'Consideranda' na Interpretação da Lei. Conceito de Serviço Público. Delegação de Atribuições da Administração Federal às Entidades de Corri-

jurisprudência suíça definiu como um imposto proibitivo: este surge quando se vê anulada, em geral, a possibilidade de obtenção de um "lucro razoável" num determinado ramo, em virtude da alta carga tributária.<sup>48</sup> Na Alemanha, fala-se em "imposto sufocante" (*Erdrosselungssteuer*) quando a ameaça da tributação torna, de fato, impossível incorrer no fato gerador.<sup>49</sup>

#### 4.4 Competência tributária e competência regulatória

Enquanto do ponto de vista de sua função arrecadadora, a competência tributária é matéria de que versam os arts. 153 a 156 da Constituição, quando se reconhece, na norma tributária, uma função indutora, não se pode deixar de investigar se a intervenção que assim se faz sobre o Domínio Econômico estaria extrapolando a competência material do ente tributante.

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".<sup>50</sup>

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.

das. Subordinação destas à Competência Fiscal somente da União. Interpretação dos Arts. 30 e 31 da Carta Magna. Imposto Municipal sobre Ingressos e de Licença. Inconstitucionalidade da Lei Municipal n. 5.092, de 1956. Intributabilidade, ainda Resultante de Contrato". *RT* 276/74.

48. Cf. Peter Böckli, *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, p. 108.

49. Cf. Erik Gawel, *ob. cit.*, p. 29.

50. Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Direito Constitucional Econômico*, pp. 127-128.

Nos demais casos, quando existe a competência concorrente, deve-se ter em mente que a legislação federal e a legislação dos Estados não estão no mesmo plano, assegurando-se a supremacia do Direito federal, à luz do artigo 24, § 4º: "somente inexistindo lei federal sobre normas gerais é que têm os Estados competência legislativa plena (art. 24, § 3º), podendo complementar a competência da União (art. 24, § 2º). Mas, neste caso (...) a superveniência de lei federal acarreta a perda de eficácia da lei estadual (art. 24, § 4º). Está aqui o velho princípio do Direito alemão: *Bundesrecht bricht Landesrecht*".<sup>51</sup>

Vale, também no campo da competência concorrente, o que acima já se dizia para a competência privativa: apenas não pode uma Pessoa Jurídica de Direito Público regular, com base em sua competência tributária, matéria a que lhe falta competência material.

Dáí, pois, o limite do 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).

##### 5. Exemplos do emprego de normas tributárias indutoras em matéria ambiental

Visando a exemplificar a vasta gama de oportunidades de emprego de normas tributárias indutoras em matéria ambiental, valemo-nos da lição de Andrea Amatucci, o qual mostra a inserção de temas ambientais tanto no aspecto material da própria hipótese de incidência do tributo quanto em outros momentos.<sup>52</sup>

Conforme explica Amatucci, o comportamento que se contrapõe aos interesses difusos não é, por sua própria natureza, um típico ilícito, podendo, portanto, constituir hipóteses de incidência de impostos.

A partir daí, o referido autor passa a identificar hipóteses de incidência de tributos ambientais, apontando, em primeiro lugar, a exploração de recursos naturais, o que, conquanto não incidindo diretamente sobre a produção, desincentivaria o emprego de tais recursos, ou sua utilização acima de certos níveis. Tal tributação favorecerá a reciclagem de energia, especialmente no caso de recursos hídricos.

51. Idem. ibidem. p. 128.

52. Cf. Andrea Amatucci. *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*. pp. 466 e ss.

Outro exemplo dado por Amatucci é o da tributação do próprio ciclo produtivo, visando a incentivar o emprego de tecnologias menos contaminadoras.

Ainda no campo das hipóteses de incidência, é considerada a tributação diferenciada dos processos de transformação de matéria prima em mercadoria, conforme sua idoneidade para contaminar as reservas de onde se obtêm as primeiras. Em tal quadro, assume relevo o produto de breve duração, i.e., de utilização imediata e única, devendo a incidência ser proporcional à previsibilidade de vida do produto, dando-se, pois, uma incidência progressiva, de modo a haver maior tributação para os produtos com menor vida útil.

Há, ainda, a possibilidade de se tributar a produção e comércio de bens cujo uso provoca danos ambientais, de modo a desestimular sua produção.

Finalmente, há a possibilidade de tributar aqueles produtos cuja eliminação pode gerar a degradação do meio ambiente, como os não biodegradáveis, não fotodegradáveis ou não passíveis de se dissolver em água, bem como os polivinílicos, que somente podem ser eliminados por meio de fogo, que gera gás tóxico.

Mas não é apenas na instituição de novos tributos que Amatucci vê a oportunidade da tributação ambiental; a tais casos, o autor acrescenta o emprego de incentivos fiscais, a fim de estimular comportamentos ecológicamente não danosos, como, por exemplo, o favorecimento da produção em determinadas regiões, ou o emprego de filtros antipoluentes. Para o último caso, pode-se considerar uma depreciação acelerada de seu custo ou a isenção dos impostos sobre as operações relativas à produção ou circulação de tais bens.

Compulsando a legislação brasileira, também podemos encontrar alguns exemplos de normas tributárias indutoras em matéria ambiental.

##### Bibliografia

- AMATUCCI, Andrea. *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*. 6ª ed., Nápoles, Jovene, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Edição atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed., 12ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.
- BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basel/Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn, 1975.
- BÜHLER, Ottmar. *Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung*. Berlin/Stuttgart/Leipzig, W. Kohlhammer, 1914.
- CANSIER, Dieter. "Steuer und Umwelt: Zur Effizienz von Emissionsabgaben", in Karl-Heinrich Hansmeyer (Coord.), *Staatsfinanzierung im Wandel*. Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 765-783.
- CARBAJO VASCO, Domingo. "La Imposición Ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas", *Impuestos II*, Madri, La Ley, 1993, pp. 265-275.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- CONCEIÇÃO, Marcia Dominguez Nigro. *Conceitos indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência (art. 62 da CF)*. São Paulo, Celso Bastos Editor/Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.
- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo, Dialética, 1996.
- COSTA, Regina Helena. "Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa", *RDP* 95/125-138, jul.-set. 1990.
- ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 8ª ed., Stuttgart/Berlin/Colônia, Kohlhammer, 1983.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo, Saraiva, 1990.
- FRANKE, Siegfried F. "Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern", *Steuer und Wirtschaft*, n. 3/1990, pp. 217-228.
- FRIAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*. Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1966.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 1990.
- GARCÍA NOVOA, César. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madri, Marcial Pons, 2000.
- GAWEL, Erik. "Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern". *Steuer und Wirtschaft*, n. 1/2001, fev. 2001, pp. 26-41.
- GRAU, Eros Roberto. "Conceitos Indeterminados". in *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no*

- processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário -- IBET. São Paulo, Max Limonad, 1988, pp. 119-124.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Masetti. "Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa", *RT, Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n. 12, ano 3, jul.-set. 1995.
- HARTMANN, Ulrich. "Rechtsbegriff, unbestimmter" (verbete), in Georg Strickrodt et al. (Orgs.), *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluss von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*, vol. 2, 2ª ed. rev. e ampl., Munique/Beck/Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law): La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madri, Marcial Pons, 2000.
- HÖFLING, Wolfram. "Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform", *Steuer und Wirtschaft*, n. 3/1992, pp. 242-251.
- JANNOTTI, Onaldo Franco. "Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discricionariedade", *RDP* 64/37-54, out.-dez. 1982.
- JENKINS, Glenn P.; LAMECH, Ranjit. *Green taxes and incentive policies: an international perspective*. San Francisco, International Center for Economic Growth Press, 1994.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. vol. I: *Allgemeiner Teil*. Munique, Beck, 1991.
- MAFFEZZONI, Federico. *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*. Turim, UTET, 1970.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro, Renovar, 1988.
- \_\_\_\_\_. "Legalidade Tributária, o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta". in Maria A. M. Carvalho (Coord.), *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro, Forense, 1988, pp. 205-215.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2ª ed. rev. e ampl., Rio de Janeiro, Renovar, 1999.
- RÁO, Vicente. *RT* 276/62-76, ano 47, out. 1958.
- RODI, Michael. *Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik*. Baden-Baden, 1993.
- ROSEMBUJ, Tulio. *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*. Madri, Marcial Pons, 1995.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986.

- SATTA, Filippo. *Principio di Legalità e Pubblica Amministrazione nello Stato Democratico*. Pádua, CEDAM, 1969.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estudo das Normas Tributárias In- dutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. São Paulo, USP, 2002.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômi- co*. 4ª ed., São Paulo, LTr, 1999.
- SPANNER, Hans. "Generalklausel" (verbete), in Georg Strickrodt *et al.* (Orgs.), *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluss von Betriebswirtschaftli- cher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*, vol. 1. 2ª ed. rev. e ampl., Munique/Beck/Bonn, Verlag des Wissenschaft. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I. Colônia, Otto Schmidt, 1993.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tribu- tário*, vol. 3: *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro, Renovar, 1999.
- WILLEMART, Elisabeth. *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Financier*. Bruxelles, Bruylant, 1999.
- ZULEEG, Manfred. *Die Rechtsform der Subventionen*. Berlin, Walter de Gruy- ter & Co., 1965.

## CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E TASSAZIONE AMBIENTALE

PIETRO SELICATO

*1. Il principio della capacità contributiva tra punti fermi e tendenze evolutive. 2. L'uso extrafiscale dell'imposizione ambientale. 3. L'impiego della tassa nelle politiche di tutela ambientale. 4. (segue) e dei contributi. 5. L'elemento ambientale come autonoma espressione di ricchezza imponibile: dai tributi di scopo all'imposta ambien- tale. 6. L'imposta ambientale quale nuova espressione del dovere di solidarietà economica. 7. Considerazioni conclusive.*

### **1. Il principio della capacità contributiva tra punti fermi e tendenze evolutive**

Un tributo avente caratteristiche ambientali deve rispettare, come ogni altro, tutte le regole che di norma presiedono all'imposizione e, seg- natamente, il principio della capacità contributiva. È un dato ormai ac- quisito, infatti, che in ogni pubblica entrata in cui ricorre il momento dell'autorità si debba rispettare il detto principio in modo da assicurare il rispetto delle garanzie di equità e di uguaglianza nella distribuzione del carico tributario riconosciute dalla Costituzione.<sup>1</sup> Accade spesso, inoltre, che in taluni atti e comportamenti ecologicamente rilevanti si possano rinvenire gli autonomi presupposti di una fattispecie dell'imposizione o, comunque, elementi tali da giustificare l'istituzione di un apposito tribu- to o da incidere sulla quantificazione dell'imponibile o dell'imposta.<sup>2</sup>

1. Sul punto già Micheli. *Corso di diritto tributario*, p. 92 ed ora Fantozzi. *Il diritto tributario*, pp. 33 e ss., in part. 36-37, nonché Viotto. "Tributo", in *Digesto*, IV ed., Disc. priv., Sez. comm., vol. XVI, pp. 221 ed ivi, in part., 235.

2. Sul punto, anche per riferimenti all'estrema varietà delle fattispecie esisten- ti, sia consentito rinviare a Selicato, *Fiscalità ambientale e costituzione*, cit., pp. 97-