

FOROS y Debates

Tabla de contenido

Presentación	13
<i>Lucy Cruz de Quiñones, Presidenta del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Mauricio Plazas Vega, Presidente Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Colombia).</i>	

Tributos e instrumentos económicos ambientales

Tributos e Instrumentos Econômicos Ambientais: O Uso de Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental.	17
<i>Luís Eduardo Schoueri (Brasil).</i>	

El gravamen de las emisiones atmosféricas en la Unión Europea (UE) y la lucha contra el cambio climático: Una reflexión sobre la necesidad de coordinación entre instrumentos económicos.	45
<i>Iñaki Bilbao Estrada (España).</i>	

La fiscalidad de los derechos de emisión en España.	77
<i>Juan Ignacio Gorospe Oviedo (España).</i>	

Tributos e instrumentos económicos ambientales.	115
<i>Juan Pablo Godoy Fajardo (Colombia).</i>	

Energías renovables y tributos propios de Cataluña.	137
<i>Francisco Cañal (España).</i>	

El IVA en los servicios financieros

El IVA en los servicios financieros.	167
<i>Manuel González Sánchez (España).</i>	

El Impuesto al valor agregado en los servicios financieros.	213
<i>Álvaro Villegas Aldazosa (Bolivia).</i>	

El IVA en los servicios financieros.	225
<i>José Vicente Trepo Jaramillo (Ecuador).</i>	

Medidas tributarias expropiatorias

El concepto de medidas tributarias con alcances expropiatorios: Una aproximación desde la óptica de los tratados bilaterales de inversión.	249
<i>Adrián F. Rodríguez Piedrahíta (Colombia).</i>	

Las llamadas "Medidas tributarias de carácter expropiatorio" y el principio de No Confiscatoriedad en materia tributaria.	297
<i>Gustavo J. Naveira de Casanova (Argentina).</i>	

Medidas tributarias expropiatorias.	377
<i>Addy Mazz (Uruguay).</i>	

Tributos expropiatorios.	397
<i>César García Novoa (España).</i>	

Medidas tributarias expropiatorias.	429
<i>Gabriel Ruán Santos (Venezuela).</i>	

Justicia constitucional y tributación

Sistema constitucional brasileño y los principios constitucionales generales.	463
<i>Paulo de Barros Carvalho (Brasil).</i>	

Los derechos constitucionales del contribuyente en los procedimientos tributarios.	479
<i>Jesús Sol Gil (Venezuela).</i>	

La aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable en el delito fiscal.	499
<i>Luis Manuel Alonso González (España).</i>	

Justicia constitucional y tributación: "Parrhesía fiscal".	511
<i>Rubén O. Asorey (Argentina).</i>	

Tributos e Instrumentos Econômicos Ambientais: O Uso de Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental

Luís Eduardo Schoueri*

Sumário: 1. Introdução. 2. A Internalização de Custos e Ganhos Ambientais. 3. O Uso das Normas Tributárias com Efeito Ambiental. 4. Intervenção Econômica e Normas Tributárias Indutoras. 5. O Emprego de Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental: Principais Limitações Constitucionais. 5.1. Legalidade. 5.2. Igualdade. 5.3. Proibição do Efeito de Confisco. 5.4. Competência Tributária e Competência Regulatória. 6. Exemplos do Emprego de Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. 7. Bibliografia.

1. Introdução

Em 2003, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, o constituinte brasileiro inseriu, no artigo 170, uma série de princípios a serem observados pela atividade econômica, dispondo, em seu 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*. O legislador –com o intuito de alcançar tais objetivos– faz uso das ferramentas que encontra à disposição como, por exemplo, o uso de normas tributárias indutoras (incentivos e desestímulos) de modo a atingir o 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 ambiente¹.

* Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP; Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie; Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo (ACSP); e advogado em São Paulo.

¹ O tema das normas tributárias indutoras foi estudado com mais vagar na obra: Luís Eduardo Schoueri, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005.

2. A Internalização de Custos e Ganhos Ambientais

Externalidades –conforme noção extraída do Direito econômico– pode ser definida como custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado², são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou.

Em matéria ambiental, é comum se deparar com os conceitos de externalidade negativa e positiva. Estas são aquelas que podem surgir quando uma empresa, com o objetivo de atender a seu mercado, exige de seus fornecedores a observância de práticas favoráveis ao meio ambiente. Já as externalidades negativas são aquelas referentes a atividades poluidoras que geram danos ambientais e que não são suportados por seus causadores.

Ambas as externalidades escapam do mecanismo de mercado. No caso das externalidades negativas, o fato de o poluidor não suportar os custos indiretos causados permite-lhe praticar preços reduzidos, sem afastar a lucratividade; ainda, seu acobertamento por meio do repasse à coletividade implica aumento da atividade indesejada. Já nos casos de externalidades positivas, igualmente, não reverte em maior renda para quem a gera. Um e outro caso podem contrariar os interesses da coletividade; constata-se, além disso, que as externalidades positivas podem não motivar à prática de interesse coletivo, uma vez que não é recompensado o seu gerador.

Dessa forma, é nítida a necessidade de intervenção do Estado, de modo a corrigir as distorções descritas acima. No caso de amenizar as consequências das externalidades negativas, a atuação estatal deve ser voltada à internalização dos custos³; uma vez computados tais custos, os preços dos produtos tenderam a crescer proporcionalmente, reduzindo, assim, sua demanda e estabelecendo um novo ponto de equilíbrio.

O princípio do poluidor-pagador, extraído do Direito Ambiental, inspira, na matéria tributária, o princípio da equivalência. Assim, o princípio de matéria ambiental se baseia na idéia de que aquele que causa danos ao meio-ambiente deve suportar, economicamente, tanto os custos para recu-

peração ambiental, como as perdas sofridas pela coletividade⁴. Poluidor-pagador será “aquele que tem poder de controle sobre as condições que levam à ocorrência da poluição, podendo portanto preveni-las ou tomar precauções para evitar que ocorram”⁵. Percebe-se, neste momento, que o problema ambiental passa a ser tratado como qualquer outro de escassez; portanto, serão aplicadas as soluções normais de economia de mercado, desde que os preços falhos ou irrealistas sejam substituídos ou corrigidos por medidas estatais⁶.

Apesar da semelhança entre os princípios supracitados, como a compensação das vantagens recebidas por conta de prestações estatais, há duas principais diferenças apontadas pelos doutrinadores. Dieter Cansier entende 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 incorra⁷.

A segunda diferença, desta vez levantada por Herrera Molina, se basearia no fato de que o princípio do poluidor-pagador procuraria atender a critérios de justiça social como reflexão do princípio da solidariedade⁸ (artigo 3º, inciso I, Constituição Federal), enquanto que noutros tributos, a equivalência buscaria responder a uma justiça comutativa, não tendo outra finalidade senão a compensação de um gasto administrativo. É possível perceber essa diferença ao se analisar o artigo 225 do texto constitucional, versando que a proteção do meio ambiente é tarefa que cabe tanto ao Poder Público, como a toda coletividade.

4 José Marcos Domingues de Oliveira, *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1999, págs. 17 a 27. Glenn P. Jenkins e Ranjit Lamech, *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, San Francisco, International Center for Economic Growth, 1994, p. 3.

5 Maria Alexandra de Souza Aragão, *O Princípio do Poluidor Pagador*. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente. Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 136.

6 Michael Rodi, *Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik*, Baden-Baden, 1993, p. 8.

7 Dieter Cansier, *Steuer und Umwelt: Zur Effizienz von Emissionsabgaben*, in *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humblot, 1983, p. 766.

8 Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law): La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 43. No mesmo sentido, Tulio Rosembuj, *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 78.

2 Siegfried F. Franke, *Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 3, 1990, p. 217 a 228.

3 Glenn P. Jenkins e Ranjit Lamech, *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, San Francisco, International Center for Economic Growth, 1994, p. 2.

É pertinente ainda mencionar o princípio do consumidor-pagador. Este se baseia na proposição de que aquele que usufrui bens de uso comum da coletividade deve pagar por eles⁹. Assim, o referido princípio se projeta em matéria de direito ambiental, por exemplo, sobre a compensação financeira devida pela exploração de petróleo e gás natural, de que trata o artigo 20, § 1º do texto constitucional.

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

Percebe-se, pois, a relação existente entre as externalidades positivas e negativas e os mecanismos de mercado. A atuação estatal não visa a substituir aqueles mecanismos; na verdade, o objetivo da atuação estatal é fazer adaptações nas receitas e despesas, a partir da constatação de falhas, de modo a permitir que, a partir daí, o próprio mercado venha a agir. Esta correção se faz necessária tendo em vista o pressuposto da existência de concorrentes que poderiam ser beneficiados ou prejudicados sem o acerto. Nesse sentido, basta imaginar duas empresas concorrentes cujos equipamentos, de um lado, provoquem menor grau de poluição por serem mais modernos e, de outro lado, empresas localizadas em regiões mais desenvolvidas, para a compreender o imperativo de ajuste dos 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

O emprego de instrumentos tributários, vinculados a atuações prejudiciais ao ambiente —como forma de se colocarem os custos ecológicos no mecanismo de preços de mercado¹⁰— é amplamente discutido, sendo até cogitado a criação de um tributo calculado sobre o volume de emissão (*Emissionsabgabe*). De modo a ser bem sucedida a implementação de tal tributo, seria função do Estado fixar um objetivo de emissão para cada elemento poluente, estimando-se, assim, os custos para evitar que tal limite

9 Ricardo Lobo Torres, *Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica*, in: Roberto Ferraz, *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo, Quartier Latin, 2009, p. 502.

10 Erik Gawel, *Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 1, 2001, p. 26.

fosse ultrapassado, sendo possível, portanto, a fixação de um tributo em valor equivalente a tais custos.

A corrente doutrinária favorável a criação do referido tributo acreditava que, do ponto de vista macroeconômico, tal tributo teria a seu favor maior eficiência, uma vez que cada emitente procuraria pagar o menor tributo possível, além de estimular o desenvolvimento técnico¹¹. O tributo geraria, segundo Gawel, uma correção na alocação (*Allokationskorrektur*), já que serviria como um mecanismo de internalização de custos ambientais, modificando o emprego de bens ambientais, sendo tal objetivo alcançado mediante uma absorção dirigida de recursos no setor privado¹².

Com efeito, de acordo com Cansier, adotado o regime de ordens e proibições, o emitente não se sentiria incentivado a buscar novas reduções de poluições a partir do momento em que fosse atingido o nível previsto pela norma dirigente. Dessa forma, a utilização do instrumento tributário permitiria maior escalonamento, bastando que a redução do tributo se faça proporcionalmente à redução do nível de emissões¹³.

Entretanto, não se pode deixar de lado o efeito indesejado causado pelo modelo de tributação acima: a monetarização do direito ambiental. Ao fazer uso de uma norma indutora tributária, o contribuinte não será visto como alguém que gera danos, e sim, 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 ambiental¹⁴.

O emprego de normas tributárias com efeito indutor pode servir como um mecanismo para alcançar objetivos propostos pela Ordem Econômica. Na própria Constituição Federal, em seu artigo 225, parágrafo 1º, ao Poder Público é atribuída uma série de missões que visam assegurar a efeti-

11 Glenn R. Jenkins e Ranjit Lamech, *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, San Francisco, International Center for Economic Growth, 1994, p. 5.

12 Erik Gawel, *Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 1, 2001, p. 26.

13 Dieter Cansier, *Steuer und Umwelt: Zur Effizienz von Emissionsabgaben*, in *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 765 a 766.

14 Wolfram Höfling, *Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 3, 1992, p. 251.

vidade 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.

Igualmente, é preciso 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; e (c) dificuldades para a valoração dos custos e benefícios futuros de uma medida ambiental (problema da distribuição intergerações dos recursos)¹⁵.

4. Intervenção Econômica e Normas Tributárias Indutoras

Ao analisar o texto constitucional, percebe-se a preocupação do constituinte no tocante ao uso de normas tributárias indutoras, sendo possível encontrar três momentos em que o texto expressamente a elas se refere: art. 150, §6º¹⁶; 155, § 2º, XII, g¹⁷; e 165, §6º¹⁸.

É necessária a análise das diretrizes impostas pelo Direito Econômico à atuação estatal de modo a ser possível o estudo das normas tributárias indutoras. Em um primeiro momento, estudar-se-á a intervenção econômica, investigando-se a forma como as normas tributárias podem ser incluídas nesse fenômeno. Posteriormente, examinar-se-ão os fundamentos e objetivos da própria intervenção econômica, buscando-se a atuação das normas tributárias indutoras.

15 Domingo Carbajo Vasco, *La Imposición Ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas*, in *Impuestos*, vol. II, Madrid, La Ley, 1993, pp. 267 a 268.

16 "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo 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."

17 "XII. Cabe à lei complementar: [...] (g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

18 "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."

A intervenção econômica do Estado pode dar-se de modo direto e indireto.

A intervenção direta, segundo definição de Moncada, pode ser fixada como a "forma de intervenção que faz do Estado um agente econômico principal, ao mesmo nível do agente econômico privado", sendo somente viável em um Estado claramente intervencionista¹⁹.

Em contrapartida, a intervenção indireta seria aquela na qual "o Estado não se comporta como sujeito econômico, não tomando parte ativa e directa no processo econômico. Trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de várias ordens, à atividade das empresas"²⁰.

Percebe-se, portanto, que ambas as formas de intervenção têm atuação no (ou sobre o) Domínio Econômico²¹. Cabe, neste momento, defini-lo. Para tanto, parte-se da idéia de intervenção do Estado para se compreender que intervir necessariamente significa o Estado ingressar em área que originalmente não lhe foi cometida.

19 Luís S. Cabral de Moncada, *Direito Econômico*, 3ª ed., Coimbra, 2000, p. 221. Trata-se daquela que Washington Peluso Albino de Souza, *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 4ª ed., São Paulo, LTr, 1999, p. 333, denominou "a atuação do Estado Empresário", e Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 156, reservando a tal modalidade de atuação a expressão "intervenção no Domínio Econômico", tratou como intervenção "por absorção", se o Estado assume por inteiro o controle dos meios de produção e/ou troca, atuando em regime de monopólio, ou "por participação", nos casos em que apenas parcela dos meios de produção em determinado setor do Domínio Econômico é detida pelo Estado. Também João Bosco Leopoldino da Fonseca, *Direito Econômico*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 245, identifica a atuação direta quando o Estado "passa a atuar como empresário, comprometendo-se com a atividade produtiva, quer sob a forma de empresa pública quer sob a de sociedade de economia mista", identificando-se a atuação do Estado "em regime concorrencial, em que se equipara com as empresas privadas, ou em regime monopolístico".

20 Luís S. Cabral de Moncada, *Direito Econômico*, 3ª ed., Coimbra, 2000, p. 337. Também a ela se refere Washington Peluso Albino de Souza, *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 4ª ed., São Paulo, LTr, 1999, p. 333, definindo-a a partir do modo como se exterioriza: "aquela que se realiza por meio da legislação regulamentadora, bem como a reguladora, em todos os níveis de instrumentos jurídicos (leis, decretos, circulares, portarias, avisos e assim por diante)". À intervenção indireta se refere Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 156, quando trata das modalidades de intervenção sobre o Domínio Econômico, ali distinguindo a intervenção por direção e por indução. Esta distinção se explorará no próximo tópico.

21 Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 156.

O artigo 174, por sua vez, trata de intervenção ao se referir à atividade do Estado "como agente normativo e regulador da atividade econômica". Nota-se ser estranho ao Estado o campo do Domínio Econômico, já que atua apenas diretamente (intervenção por absorção ou por participação) na forma do artigo 173. Este dispositivo constitucional impõe "a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários" (artigo 173, §1º, II), determinando, ainda, o § 2º que "as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios não extensivos às do setor privado".

Fica claro, pois, que o Domínio Econômico há de ser compreendido como *aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios.*

A intervenção por direção é aquela que se apresenta por meio de "comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito*", como, por exemplo, o controle ou congelamento de preços²². A norma de direção vincula a determinada hipótese um único conseqüente.

As normas de intervenção por indução²³ são normas dispositivas, em que o agente econômico não se vê sem alternativas, recebendo estímulos e desestímulos; ao atuar no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador, que sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/ desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico. Assim, é assegurada a possibilidade de se adotar, pelo agente econômico, comportamento diverso do que o disposto, sem que por isso recaia no ilícito. Nota-se, portanto, a abdicação do Estado de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com efeito equivalente²⁴.

22 Ibid., p. 157.

23 Ibid., pp. 157 a 158.

24 Karl-Otto Henze, *Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Privater*, Heidelberg, Winter, 1958, p. 18.

Outra questão levantada pelos doutrinadores se baseia no fato de que a intervenção por indução, ao invés de afastar o mercado, o pressupõe²⁵, já que se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado²⁶. Ao cogitar, por exemplo, o instrumento tributário como meio de internalizar as externalidades, transfere-se os custos ao mercado, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. Em contrapartida, as isenções pontuais podem induzir os consumidores em direção a determinados produtos. De qualquer forma, em todos os casos, em detrimento da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido)²⁷.

A distinção entre intervenção por direção ou por indução²⁸, muitas vezes, será difícil. A identificação de normas de direção e de indução poderá ser feita, do ponto de vista jurídico, a partir do grau de liberdade do administrado.

A distinção descrita acima possui relevância importante, em especial para o tema de que versa este artigo, uma vez que não se poderia cogitar de direção por meio de normas tributárias, que pressupõem, necessariamente, a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador. No caso de o contribuinte ser obrigado a incorrer no fato gerador, estar-se-ia diante de um efeito confiscatório, atentado contra o direito de propriedade. Caso fosse impossível a ocorrência do fato gerador, por outro lado, então nem sequer se poderia falar de norma tributária, já que tributo inexistiria.

A adoção de normas diretoras, no âmbito da ciência das finanças, parece preferível quando o objetivo da medida é buscar um efeito imediato, uma vez que as normas indutoras tendem a exigir mais tempo para modificar o comportamento dos destinatários²⁹. Contudo, se a intenção é desencorajar

25 Daí serem denominados *Market-Based Incentives* (incentivos baseados no mercado). Glenn P. Jenkins e Ranjit Lamech, *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, San Francisco, International Center for Economic Growth, 1994, p. 1.

26 Siegfried F. Franke, *Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 3, 1990, p. 219.

27 Dietmar Gosch, *Juristische Beurteilung von Öko-Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 3, 1990, pp. 202 a 205.

28 Eros Roberto Grau, *Planejamento Econômico e Regra Jurídica*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

29 Hans Herbert von Arnim, *Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung – Anreize oder Gebote in Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humboldt, 1983, p. 731.

um ato, sustenta-se a preferência do meio punitivo (multa), já que este, além da ameaça financeira (presente também no instrumento indutor), tem um efeito social de caracterização da infração à lei.

É importante constatar que as normas diretoras se aplicam melhor em casos que se exige de toda a população um comportamento conforme seus ditames, buscando um efeito absoluto e sem lacunas. Todavia, nos casos em que se pretende tolerar que alguns não adotem o comportamento sugerido, sem por isso implicar uma distorção no objetivo aspirado, a escolha entre normas diretoras e indutoras se torna mais difícil devido à existência de um critério para a diferenciação³⁰. Para isso, as normas indutoras adotarão como critério de escolha o mercado, enquanto nas normas diretoras, deverá o legislador substituir o mercado na determinação de critérios (regimes de quotas, exigência de capital mínimo ou experiência anterior etc.)³¹.

Cabe notar a existência de situações onde se torna mandatária o emprego de normas diretoras (proibições ou obrigações), dado não se sustentar o critério de mercado para a escolha. Como exemplo, menciona-se o serviço militar, vez que não seria possível sustentar que os mais ricos fossem liberados do dever cívico³². Por outro lado, percebe-se a existência de circunstâncias em que se ponderará obrigatório o emprego de normas indutoras com o intuito de conciliar a intervenção estatal com a liberdade de iniciativa³³; assim, é possível beneficiar atividades mais produtivas, caracterizando-se como um prêmio, e não um privilégio, dado o interesse da coletividade na eficiência econômica³⁴.

30 Dora Schmidt, *Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung*, Breslau, Schreiber, 1932, p. 29.

31 Hans Herbert von Arnim, *Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung – Anreize oder Gebote in Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humboldt, 1983, p. 731.

32 *Ibid.*, p. 739.

33 "É evidente pertanto che il pianificatore, nella necessità di rispettare la libertà costituzionale dell'imprenditore, non può fare altro che cercare di spingerlo, con gli strumenti che la scienza economica fa ritenere più efficaci, verso decisioni che consentano di raggiungere i traguardi del piano o programma." (É evidente, portanto, que o planejador, na necessidade de respeitar a liberdade constitucional do empreendedor, não pode fazer outra coisa, senão procurar empurrá-lo, com os instrumentos que a ciência econômica faz ter por mais eficazes, em direção a decisões que permitam alcançar as metas do plano ou do programa). Filippo Satta, *Principio di Legalità e Pubblica Amministrazione nello Stato Democratico*, Padova, Cedam, 1969, p. 43.

34 Hans Herbert Von Arnim, *Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung – Anreize oder Gebote in Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humboldt, 1983, p. 739.

A distinção entre privilégio e prêmio demanda, do ponto de vista constitucional, uma análise mais detida de ambas as medidas. Embora a compatibilidade do ordenamento jurídico com os institutos da intervenção por indução e por direção, é essencial notar que ambos atuam de modo diverso, implicando, portanto, em diferentes ponderações constitucionais, seja no que tange à limitação da liberdade, seja no postulado da proporcionalidade.

Neste momento, concentrar-se-á a atenção no primeiro aspecto. Assim, normas obrigatórias ou proibitivas implicam evidente limitação da liberdade individual. O rígido controle constitucional de tais medidas é imediato.

No que tange os incentivos fiscais, a questão não é tão clara, vez que a influência, do ponto de vista do contribuinte afetado, não é dada por limitações, mas sim pelo alargamento de suas possibilidades econômica, acreditando-se, portanto, na inexistência de qualquer cuidado constitucional. Um exemplo disso é a adoção, por diversos países, de subsídios na aquisição de filtros anti-poluentes pelas indústrias³⁵.

O entendimento acima diverge da questão proposta por Ferraz Júnior: "saber se, no caso das técnicas de encorajamento, a *autonomia da vontade não estaria sutilmente sendo escamoteada*, implicando isso o reconhecimento de que o Estado com função promocional desenvolve formas de poder ainda mais amplas que o Estado protetor. Isto é, ao prometer via subsídios, incentivos, isenções, ele se substitui, como disse, ao mercado e à sociedade no modo de *controlar* (no sentido amplo da palavra) o comportamento"³⁶.

Há, ainda, os contribuintes que são afetados indiretamente pela norma que, mesmo não sendo beneficiados por igual incentivo, têm sua carga tributária aumentada, tendo em vista a redução daqueles que a suportam³⁷, revelando-se, assim, um interesse de toda a sociedade (porque onerada

35 Ricardo Lobo Torres, *Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica*, in Roberto Ferraz, *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo, Quartier Latin, 2009, p. 502.

36 Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *O Pensamento Jurídico de Norberto Bobbio*, in *Bobbio no Brasil: um Retrato Intelectual*, Brasília, UnB, 2001, p. 49.

37 Hans Herbert von Arnim, *Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung – Anreize oder Gebote in Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humboldt, 1983, p. 733 a 734.

pela tributação adicional) no controle dos benefícios fiscais. Não se pode olvidar a questão concorrencial, já que os benefícios fiscais colocam alguns contribuintes em situação de vantagem em relação aos concorrentes. Percebe-se, portanto, a clara necessidade de controle estrito dos benefícios concedidos, seja pelo controle sobre os próprios beneficiados, seja porque, afinal, terceiros afetados não necessariamente exerceram qualquer escolha, antes de serem colocados em situação desvantajosa.

José Marcos Domingues de Oliveira, comentando a sanção premial ou recompensatória³⁸, estribada no princípio retributivo, entende que os incentivos fiscais não podem ser considerados privilégios, mas sim, um "prêmio" dado ao cidadão decorrente do cumprimento da lei, tributando menos quem polui menos³⁹. Todavia, deve-se ter em mente que os benefícios fiscais não implicam, necessariamente, mudança de comportamento, questionando-se assim, o argumento proposto por Domingues de Oliveira. O benefício fiscal atinge de igual modo aqueles que, mesmo antes da existência da norma indutora, já adotavam a prática objetivada pelo legislador, dando-se o "efeito carona" (*Mitnahmeeffekt – free rider*). Para esses, o benefício fiscal implica uma vantagem sem qualquer contrapartida adicional.

Finalmente, deve-se ter em mente de que nem sempre o emprego de normas indutoras alcançará o efeito desejado, devido, principalmente, aos limites financeiros da extrafiscalidade, quais sejam: a evasão fiscal, legal ou ilegal, a translação do imposto, e a amortização do próprio valor do objeto sobre o qual atingiria a tributação gravosa⁴⁰.

38 A existência de uma sanção premial é tema bastante controvertido na doutrina. Conforme relata Leila Paiva, *Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade*, Tese (Mestrado), Faculdade de Direito da USP, s.d, p. 33, rechaçam a existência da sanção premial como espécie do gênero sanção jurídica autores como Garcia Maynez, Capella e Bobbio; por outro lado, empregam-na, dentre outros, Carnelutti, Kelsen e Miguel Reale. Após apresentar a controvérsia, com outras referências bibliográficas, a autora conclui que "ainda que admitida a sanção premial como espécie do gênero sanção, a estrutura tributária da norma extrafiscal de incentivo permanece inabalada. A atribuição da natureza premial à extrafiscalidade não a distancia da disciplina jurídica tributária". Quanto à evolução do pensamento de Bobbio sobre as sanções premiaes, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *O Pensamento Jurídico de Norberto Bobbio*, in *Bobbio no Brasil: um Retrato Intelectual*, Brasília, UnB, 2001, pp. 48 a 50.

39 José Marcos Domingues de Oliveira, *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 39.

40 Mario Pugliesi, *La finanza e i suoi compiti extra-fiscale negli stati moderni*, Padova, CEDAM, 1932, p. 100.

5. O Emprego de Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental: Principais Limitações Constitucionais

Ao se iniciar o estudo sobre normas tributárias indutoras, deve-se ter ciência de que estas se submetem tanto aos princípios próprios da Ordem Econômica, enquanto instrumento de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, como àqueles da esfera tributária, já que o caráter indutor da norma não extrai a característica tributária do veículo pela qual ela foi introduzida no mundo jurídico.

Concomitantemente, é preciso reconhecer que os princípios tributários sofrem influência daqueles próprios da Ordem Econômica. É dessa forma que se percebe que determinados 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.

5.1 Legalidade

No estudo da legalidade, é possível perceber o conflito entre o rígido regime determinado pelo princípio da legalidade em matéria tributária e a necessidade da existência de um instrumento ágil para a intervenção sobre o domínio econômico. Constatam-se, aqui, a possibilidade de o legislador poder fazer uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, relativizando, assim, o referido princípio às peculiaridades do caso concreto.

Conceitos indeterminados podem ser classificados como produtos da impossibilidade de definir, com exatidão, termos e vocábulos empregados pela lei⁴¹. Em contrapartida, as cláusulas gerais permitem ao aplicador da lei atender às peculiaridades do caso concreto, uma vez que se configuram como descrições amplas da hipótese de incidência⁴².

O emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados não constituem "uma impropriedade da linguagem jurídica, mas, sim, um benefício

41 César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 120.

42 Hans Spanner, *Generalklausel*, in *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, Finanzrecht, Finanzwissenschaft, Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 601.

advindo da linguagem natural incorporada pelo Direito⁴³. Ainda, deve-se levar em conta a impossibilidade de o legislador "prever todas as circunstâncias fáticas, resultantes da disparidade do objeto de Direito", bem como a função projetiva das normas jurídicas⁴⁴.

Como esclarece Eros Roberto Grau, não é possível afirmar que as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados levam a conferir à Administração a possibilidade de exercício discricionário do poder de tributar: "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*"⁴⁵.

Ainda, Hartmann afirma que "apesar de sua 'indeterminação', eles (os *conceitos indeterminados*) conduzem a um resultado determinado e, portanto, ao contrário da discricionariedade, são totalmente passíveis de exame judicial"⁴⁶.

A partir das lições do direito comparado, é válido acrescentar o argumento de José Marcos Domingues de Oliveira, "a indeterminação é a regra,

43 Márcia Dominguez Nigro Conceição, *Conceitos Indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência* (artigo 62 da C.F.), São Paulo, Celso Bastos Editor, Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p. 53.

44 *Ibid.*, p. 71.

45 Eros Roberto Grau, *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, 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. Regina Helena Costa, *Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa*, in *Revista de Direito Público*, num. 95, 1990, p. 136. Também em sentido contrário, Onaldo Franco Jannotti, *Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discricionariedade*, in *Revista de Direito Público*, num. 64, 1982, p. 52; Dinorá Adelaide Musetti Grotti, *Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa*, in *Revista dos Tribunais*, número 12, 1996, pp. 84 a 115.

46 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. Ulrich Hartmann, Rechtsbegriff, unbestimmter*, in *Handwörterbuch des Steuerrechts* unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft, Band 2., 2., neubearb. u. erw. Aufl. München, Beck, Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 1118.

não a exceção"⁴⁷, citando exemplos de incentivos fiscais na área ambiental, 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° 5.106/66 e Decreto n° 79.046/76); "operações com máquinas etc., que visem à *defesa do meio ambiente*" (Lei n° 2.055/93 - RJ); "*tecnologia inovadora que promova a defesa do meio ambiente*" (Lei n° 2.273/94-RJ) e "*preservação paisagística ou ambiental*" (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro). Ainda na área ambiental, pode-se citar a Lei n° 6.938/81, 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".

Superada a indagação da existência de cláusulas gerais e conceitos indeterminados em matéria tributária ambiental, surge o seguinte questionamento: quais os limites do emprego dos referidos institutos?

A resposta a questão acima deve ser extraída 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 instrumentos de adaptação da própria lei. Spanner 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 cidadãos⁴⁸. Klaus Tipke explica que, mesmo com a utilização de conceitos jurídicos indeterminados, não pode o legislador utilizá-los de modo que seus destinatários não compreendam a situação jurídica e, conseqüentemente, não possam conduzir seus comportamentos⁴⁹.

47 José Marcos Domingues de Oliveira, *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 119.

48 Hans Spanner, *Generalklausel*, in *Handwörterbuch des Steuerrechts* unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft, Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 601.

49 No original: *Die grundsätzliche Zulässigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe entbindet den Gesetzgeber jedoch nicht davon, eine Vorschrift so zu fassen, daß sie den rechtsstaatlichen*

5.2. Igualdade

A igualdade⁵⁰ é um princípio constitucional responsável pela exigência de igual tratamento a situações equivalentes (igualdade horizontal) e, simultaneamente, pela distinção de situações diferentes, conferindo-lhes tratamento diverso, na medida da própria diferença (igualdade vertical)⁵¹.

O princípio em questão exige, ainda, a definição de critérios de distinção (princípios): parte desses critérios é eleito pelo próprio constituinte; outros vão sendo definidos pelo legislador.

Ambos os tipos de critérios de distinção obrigam o legislador: os primeiros, porque não podem deixar de ser observados; os últimos, porque o legislador somente poderá deixar de observá-los se os retirar da legislação como um todo.

Devido à pluralidade do sistema jurídico, é importante salientar que não se pode determinar uma única direção imposta pelas diretrizes constitucionais e legais; em verdade, formam eles um conjunto multidirecional. Cada uma dessas diretrizes estará sujeita, ela mesma, ao controle de constitucionalidade⁵².

Como na Ordem Tributária, é possível encontrar parâmetros consagrados constitucionalmente para comparação na Ordem Econômica, qual seja: a proteção ao meio-ambiente como valor suficiente para uma discriminação legal.

Neste momento, pergunta-se: é possível, em nome de um valor ambiental, discriminar contribuintes com idêntica capacidade contributiva? Não seria ferido, nesse caso, o princípio da capacidade contributiva?

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. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Köln, Otto Schmidt, 1993, p. 171.

50 O nexo entre a razoabilidade e a igualdade foi apresentado, com maestria, por Celso Antonio Bandeira de Mello. Celso Antonio Bandeira de Mello, *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 41.

51 Para os conceitos de "eqüidade" horizontal e "eqüidade" vertical, ver José Maurício Conti, *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 73.

52 Elisabeth Willemart, *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Financier*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 172.

A resposta para a questão suscitada se encontra no fato de o princípio da capacidade contributiva servir como um dos diversos critérios⁵³ que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de se identificarem situações equivalentes. Com efeito, os princípios da Ordem Econômica e a capacidade contributiva servem para atingir a mesma finalidade indicada pela Constituição Federal, podendo, portanto, compreender-se mesmo numa relação de integração⁵⁴. Na mesma Ordem Tributária, encontram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade ou o sinalagma (custo/benefício)⁵⁵, base para as taxas.

Dessa forma, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva pode ser considerado como um *entre vários fatores de discriminação*, baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade. Além da capacidade contributiva, a igualdade pode ser mensurada por efeitos indutores diversos, impostos pela lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva; entretanto, será preciso examinar se há um fator diverso da capacidade contributiva que justifique a discriminação⁵⁶.

Por sua vez, a função social da propriedade e a proteção do meio ambiente se encontram no âmbito da Ordem Econômica, bem como a proteção da livre concorrência, que exigirá rígido controle dos benefícios concedidos.

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 indu-

53 *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). Heinrich Wilhelm Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band I: Allgemeiner Teil, München, Beck, 1991, p. 51.

54 Federico Maffezzoni, *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, UTET, 1970, p. 325.

55 Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, vol. III, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 336.

56 Karl Heinrich Friauf, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1966, p. 38.

toras, 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.

A partir do exposto acima, indagar-se-á a razão porque duas "fatias" têm tratamento diferente no que se refere à ponderação a partir da igualdade vertical; essa diferenciação é justificada? Deve-se ter em mente a premissa de que o próprio "corte" deve ser justificado, a partir dos critérios da razoabilidade, motivação e nexos. Ao combinar os três critérios mencionados, poder-se-ão extrair critérios para proporcionalizar a própria distinção.

O emprego de normas tributárias indutoras em matéria ambiental, portanto, deve ser considerado legítimo, ressalvando-se, entretanto, o fato de que este critério de *discrimen* atuará juntamente com outros tantos, da mesma Ordem Econômica ou originários da Ordem Tributária (em especial a capacidade contributiva). Assim, é de suma importância a sujeição ao teste de razoabilidade e proporcionalidade de qualquer tratamento discriminatório. Dessa forma, o aplicador da lei indagará se as diferenças entre as situações são suficientes para justificar um tratamento discriminado em tal proporção.

5.3. Proibição do Efeito de Confisco

Surge, aqui, uma nova questão: 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 (artigo 150, IV da Constituição Federal)? Existem limites à "agressividade" do legislador tributário, movido por fundamentação ambiental?

Há uma parte da doutrina que sustenta a flexibilização de tais limites ao extremo. Para Aliomar Baleeiro, "o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação"⁵⁷. Sacha Calmon Navarro Coêlho admite "a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade)"⁵⁸.

57 Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., atualização de Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 567.

58 Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 330.

A este respeito, é feliz a distinção construída por Sampaio Dória, entre o imposto excessivo e proibitivo, dispondo que este impossibilita a atividade tributada, enquanto aquele a dificulta. Ainda, acredita Dória que se deve provar, em cada caso concreto, que determinado tributo, e só ele, de fato, impossibilita ou dificulta o exercício da atividade.⁵⁹

Embora correta a distinção supramencionada, no entendimento do referido autor, ela se torna irrelevante no tocante às normas tributárias indutoras de caráter ambiental, acreditando que os tributos proibitivos não seriam ilícitos, na hipótese de o Estado se valer deles para exercer seu poder regulamentar ou de polícia⁶⁰.

Não assiste razão ao ilustre professor da Universidade de São Paulo. Como disposto no artigo 170, parágrafo único da Constituição Federal, 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".

É pertinente, pois, fazer a distinção dos casos de atividades lícitas – meras atividades poluidoras, não sendo considerado um tipo penal – e atividades ilícitas – os crimes ambientais.

O legislador, sopesando princípios constitucionais, poderá buscar restringir o exercício de certas atividades quando estas forem de encontro com os interesses da ordem pública. Entretanto, se a conduta do agente não for considerada ilícita, não há como o legislador tributário impedir seu exercício.

Assim, pode-se pretender a diminuição do número de automóveis em circulação, bem como o número de indústrias instaladas em determinada região. Dessa forma, o legislador poderá pleitear o uso de normas tributárias indutoras, que poderão, inclusive, serem "excessivas". Cabe mencionar, 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

59 Antônio Roberto Sampaio Dória, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986, pp. 183 a 184.

60 *Ibid.*, pp. 191 a 192.

“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”⁶¹.

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.

José Marcos Domingues de Oliveira, em contrapartida, no tocante a proibição do confisco como desdobramento do princípio da igualdade, acredita que “a tributação não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade”⁶². Para efeitos de comparação, na Suíça, por exemplo, a jurisprudência se refere a esse conceito como “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 tributária⁶³. Na Alemanha, fala-se em “imposto sufocante” (*Erdrosselungssteuer*) quando a ameaça da tributação torna, de fato, impossível incorrer no fato gerador⁶⁴.

5.4. Competência Tributária e Competência Regulatória

Ao se distinguir a função indutora em uma norma tributária, é essencial que se verifique se a intervenção feita sobre o Domínio Econômico estaria extrapolando a competência material do ente tributante.

Conforme disposto no artigo 24, VI da Magna Carta, compete a União, Estados e Distrito Federal legislar concorrentemente sobre matéria de direito ambiental, incluindo: “florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição”. Em contrapartida, é de competência exclusiva da União, conforme versa o artigo 22, incisos IV, XII e XXVI, temas como águas, “recursos minerais” e “atividades nucleares”.

61 Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, pp. 609 a 610.

62 José Marcos Domingues de Oliveira, *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Rio de Janeiro, Renovar, 1988, p. 13.

63 Peter Böckli, *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel/Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn, 1975, p. 108.

64 Erik Gawel, *Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 1, 2001, p. 29.

De acordo com o disposto na Constituição Federal, os Estados e Municípios possuem sua atuação limitada em certas matérias cuja regulação se encontra na competência exclusiva da União. Assim, essas Pessoas Jurídicas de Direito Público valendo-se de sua competência tributária, regulam, por meio do tributo, o que não poderia ser regulado por norma direta.

Nos casos de competência concorrente, por mais que os Estados e a União possam dispor sobre mesma matéria, deve-se ter em mente a supremacia do Direito Federal e o fato de que a legislação Federal e dos Estados não estão no mesmo plano. Assim, somente nos casos em que não há lei federal disposta sobre determinado assunto é que tem os Estados são competentes para dispor sobre tal. Está aqui o velho princípio do Direito alemão: *Bundesrecht bricht Landesrecht*⁶⁵.

Assim como na competência privativa, no âmbito da competência concorrente não é permitido que uma Pessoa Jurídica de Direito Público regule, com base em sua competência tributária, matéria a que lhe falta competência material.

Daí, 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 (artigos 153 a 156 da Constituição Federal) e da competência material (de regra, concorrente, observadas algumas competências privativas).

6. Exemplos do Emprego de Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental

Andrea Amatucci, ao exemplificar as formas de aplicação das normas tributárias indutoras em matéria ambiental, afirma que este tema tem sido inserido tanto no aspecto material da própria hipótese de incidência do tributo quanto em outros momentos⁶⁶. O autor também afirma que a oposição aos interesses difusos não é, por si próprios, ilícita, podendo constituir hipóteses de incidência de impostos.

65 Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Direito Constitucional Econômico*, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 128.

66 Andrea Amatucci, *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, 6ª ed., Napoli, Jovene, 1999, pp. 466 e ss.

A partir do argumento exposto, o referido autor passa a tecer as hipóteses de incidência de tributos ambientais. Como exemplo, aponta o doutrinador a exploração de recursos naturais que, com a ressalva de não-incidência direta sobre a produção, desincentivaria o emprego de tais recursos, bem como sua utilização acima de certos níveis. Tal tributação favoreceria a reciclagem de energia, especialmente no caso de recursos hídricos.

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

A tributação diferenciada dos processos de transformação de matéria-prima em mercadoria, de acordo com sua idoneidade para contaminar as reservas de onde se obtêm as primeiras, também deve ser considerada como hipótese de incidência de normas tributárias indutoras. Em tal situação, merece destaque o produto de breve duração, i.e., de utilização imediata e única; dessa forma, a incidência deve ser proporcional a previsibilidade de vida do produto, portanto, uma incidência de forma progressiva. Há, ainda, a possibilidade de se tributar a produção e comércio de bens cujo uso provoca danos ambientais, de modo a desestimular sua produção.

Ademais, existe a possibilidade de tributação dos produtos cuja eliminação pode gerar a degradação do meio ambiente, quais sejam: os não biodegradáveis, não fotodegradáveis, os não passíveis de dissolução em água e os polivinílicos.

Por fim, Amatucci ainda enxerga a possibilidade de tributação ambiental pelo emprego de incentivos fiscais que desestimulariam o comportamento ecologicamente danoso, estimulando a produção em determinadas regiões, ou até mesmo, estimulando o emprego de filtros antipoluentes pelas empresas. 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.

7. Bibliografia

1. Amatucci, Andrea, *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, 6ª ed., Napoli, Jovene, 1999.
2. Aragão, Maria Alexandra de Souza. *O Princípio do Poluidor Pagador*. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente. Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

3. Baleeiro, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., atualização de Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2001.
4. Bandeira de Mello, Celso Antonio, *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001.
5. Becker, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.
6. Böckli, Peter, *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel/Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn.
7. Bühler, Ottmar, *Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung*, Berlin, Stuttgart, Leipzig, Verlag von W. Kohlhammer, 1914.
8. Cansier, Dieter, *Steuer und Umwelt: Zur Effizienz von Emissionsabgaben*, in *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humblot, 1983.
9. Coêlho, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1993.
10. Conceição, Márcia Dominguez Nigro, *Conceitos Indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência (artigo 62 da C.F.)*, São Paulo, Celso Bastos Editor, Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.
11. Conti, José Maurício, *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996.
12. Costa, Regina Helena, *Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa*, in *Revista de Direito Público*, número 95, 1990.
13. Domingues De Oliveira, José Marcos, *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Rio de Janeiro, Renovar, 1988.
14. Domingues de Oliveira, José Marcos, *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

15. Domingues de Oliveira, José Marcos: *Legalidade Tributária, O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta*, in *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Uihôa Canto*, Rio de Janeiro, Forense, 1988.
16. Engisch, Karl, *Einführung in das juristische Denken*, 8. Auflage, Stuttgart, Berlin, Köln, Kohlhammer, 1983.
17. Ferraz Júnior, Tércio Sampaio, *O Pensamento Jurídico de Norberto Bobbio*, in *Bobbio no Brasil: um Retrato Intelectual*, Brasília, UnB, 2001.
18. Ferreira Filho, Manoel Gonçalves, *Direito Constitucional Econômico*, São Paulo, Saraiva, 1990.
19. Franke, Siegfried F., *Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 3, 1990.
20. Friauf, Karl Heinrich, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1966.
21. García de Enterría, Eduardo e Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990.
22. Gawel, Erik, *Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-) Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 1, 2001.
23. Gosch, Dietmar, *Juristische Beurteilung von Öko-Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 3, 1990.
24. Grau, Eros Roberto, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999.
25. 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.

26. Grau, Eros Roberto, *Planejamento Econômico e Regra Jurídica*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.
27. Grotti, Dinorá Adelaide Musetti, *Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa*, in *Revista dos Tribunais*, número 12, 1995.
28. Hartmann, Ulrich, *Rechtsbegriff, unbestimmter*, in *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, Finanzrecht, Finanzwissenschaft, Band 2. 2., neubearb. u. erw. Aufl. München, Beck, Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981.
29. Henze, Karl-Otto, *Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Privater*, Heidelberg, Winter, 1958.
30. Höfling, Wolfram, *Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform*, in *Steuer und Wirtschaft*, número 3, 1992.
31. Jannotti, Onaldo Franco, *Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discricionariedade*, in *Revista de Direito Público*, número 64, 1982.
32. Jenkins, Glenn P. e Lamech, Ranjit, *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, San Francisco, International Center for Economic Growth, 1994.
33. Kruse, Heinrich Wilhelm, *Lehrbuch des Steuerrechts*. Band I: Allgemeiner Teil, München, Beck, 1991.
34. Leopoldino da Fonseca, João Bosco, *Direito Econômico*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000.
35. Maffezzoni, Federico, *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, UTET, 1970.
36. Molina, Pedro M. Herrera, *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law): La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

37. Moncada, Luís S. Cabral, *Direito Econômico*, 3ª ed., Coimbra, 2000.
38. Novoa, César García, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000.
39. Pugliesi, Mario, *La finanza e i suoi compiti extra-fiscale negli stati moderni*, Padova, Cedam, 1932.
40. Rodi, Michael, *Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik*, Baden-Baden, 1993.
41. Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
42. Sampaio Dória, Antônio Roberto, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986.
43. Schmidt, Dora, *Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung*, Breslau, Schreiber, 1932.
44. Schoueri, Luís Eduardo, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005.
45. Souza, Washington Peluso Albino de, *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 4ª ed., São Paulo, LTr, 1999.
46. Spanner, Hans, *Generalklausel*, in *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, Finanzrecht, Finanzwissenschaft, Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981.
47. Tipke, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Köln, Otto Schmidt, 1993.
48. Torres, Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*, vol. III, Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

49. Torres, Ricardo Lobo, *Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica*. In: Roberto Ferraz, *Princípios e Limites da Tributação 2*, São Paulo, Quartier Latin, 2009.
50. Vasco, Domingo Carbajo, *La Imposición Ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas*, in *Impuestos*, vol. II, Madrid, La Ley, 1993.
51. Von Arnim, Hans Herbert, *Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung – Anreize oder Gebote in Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin, Duncker und Humboldt, 1983.
52. Willemart, Elisabeth, *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Financier*, Bruxelles, Bruylant, 1999.
53. Zeola, Senise Ferreira Chacha, *ICMS – Instrumento de Proteção e Conservação do Meio Ambiente*, in *Revista de Direito Ambiental*, número 30, São Paulo, 2003.