

4 – A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

4.1 – O CASO DA UNIÃO EUROPEIA

A ponderação de princípios mencionada no último parágrafo do tópico anterior levou a um grande desenvolvimento da tributação ambiental na União Européia. É evidente, porém, que outros fatores tiveram participação importante nesta evolução. Fica claro que o papel do tributo na luta contra a crise ambiental tem sido reconhecido pelos países que fazem parte da União, o que tem resultado num aprofundamento teórico sobre o assunto que não encontra par no restante do mundo. Tudo isto deve ser considerado para verificar se aquele desenvolvimento pode ou não auxiliar na fixação do papel do tributo ambiental no Brasil.

Cláudia Alexandra Dias SOARES nota que não se pode cuidar de tributação ambiental na União Européia sem mencionar o papel relevante da chamada *green tax epistemic community*, constituída principalmente de economistas ligados à causa ambiental que estavam e estão unidos pelo mesmo pensamento: desenvolver instrumentos de redução da poluição de menor custo possível. Como esta idéia também está na base do princípio do poluidor-pagador, percebe-se que a *green tax epistemic community* teve papel importante já na construção daquele princípio pela OCDE²¹¹.

Cláudia SOARES acrescenta ainda que: “The increasing use of taxes to deal with pollution was driven by many factors apart from search for more effective and efficient environmental policies. In particular, it was influenced by regulatory and fiscal reform moves and the search for government revenue. The failure of command-and-control measures to control pollution, the increasing environmental pressure and citizens’ demand for environmental quality due to economic growth and

Como estas externalidades não compensam o seu gerador, podem não motivá-lo à prática do interesse coletivo. Daí a importância da concessão de uma sanção positiva.

²¹¹ SOARES, Cláudia Alexandra Dias, *Environmental Tax: The Weakening of a Powerful Theoretical Concept in ASHIABOR, Hope e DEKETELAERE, Kurt, Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives: V. 2*, Richmond: Richmond, 2005, pp. 24/25.

the exhaustion of traditional tax bases, such as labour and capital, were some of the factors facilitating the diffusion process.”²¹²

MILNE explica este processo de difusão da tributação ambiental na União Européia do ponto de vista econômico. No início, a tributação estava fundada apenas na crescente aceitação do princípio do poluidor-pagador e na necessidade de internalizar os custos ambientais. Hoje, não é este o único fundamento econômico da tributação ambiental. A autora se refere, em primeiro lugar, à teoria do *least cost abatement*, ou teoria do menor custo para o setor privado. Uma tributação ambiental fundada nesta teoria pretende atingir um determinado propósito ambiental com o menor custo para a iniciativa privada, o que implica, na maior parte das vezes, que os custos ambientais não sejam inteiramente internalizados. Como o que importa para esta teoria é a mudança do comportamento ambientalmente degradante, ela não dá grande importância ao destino da arrecadação decorrente do tributo ambiental, que poderia ser utilizada como a autoridade estatal bem entendesse²¹³.

MILNE também menciona a teoria do *double dividend*, ou teoria do duplo dividendo. Esta teoria assume que um tributo ambiental possa gerar tanto um benefício ambiental quanto a redução da carga tributária de tributos considerados economicamente ineficientes. O primeiro dividendo seria, assim, a proteção ambiental. Já o segundo dividendo estaria ligado à alocação dos recursos gerados pelo tributo ambiental. Estes recursos deveriam ser alocados ao orçamento estatal de modo que o Estado pudesse reduzir tributos considerados ineficientes (é o caso, por exemplo, dos tributos incidentes sobre o trabalho, como as contribuições de seguridade social cobradas dos empregadores)²¹⁴, resultando numa espécie de neutralidade fiscal.

Ambas as teorias apresentam problemas. A primeira delas, por admitir como premissa que a internalização dos custos ambientais não necessita ser integral. A segunda, porque a existência de um duplo dividendo jamais foi definitivamente

²¹² *Ibidem*, p. 25.

²¹³ MILNE, Janet, op. cit. pp. 10 a 22.

²¹⁴ *Ibidem*, pp. 10/11 e BARDE, Jean-Philippe, *Implementing Green Tax Reforms in OECD Countries: Progress and Barriers in* ASHIABOR, Hope e DEKETELAERE, Kurt, *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives: V. 2*, Richmond: Richmond, 2005, p. 12.

comprovada. E: “If there is not a double dividend, environmental tax interventions have to be justified on the basis of environmental benefits. When they fail to deliver environmental improvement, the lack of legitimacy of the regulator is then straightforward. The mere raising of revenue, especially when it is not associated to a welfare gain, cannot be justified when that was not what the citizens expected from the public intervention, according to the way it was explained to them.”²¹⁵

Apesar disto, explica Jean-Philippe BARDE que a teoria do duplo dividendo teve função importante na evolução da tributação ambiental em comento. De fato, diz ele que, desde o começo da década de 1990, muitos países da União Européia concluíram amplas reformas tributárias ambientais. Ponto comum destas reformas foi a manutenção de uma constante carga tributária, no sentido de que novos tributos ambientais, ou tributos ambientais majorados, fossem “compensados” pela redução dos tributos existentes, sobretudo daqueles incidentes sobre o trabalho, com o objetivo de reduzir o desemprego. O próprio autor acrescenta, contudo, que: “Whether this so-called ‘double-dividend’ approach would actually provide increased employment, remains highly debated.”²¹⁶

A teoria do duplo dividendo também influenciou na fixação dos parâmetros da fiscalidade da energia da União, ali concebida como “(...) una forma de lucha contra el cambio climático y el efecto invernadero”²¹⁷ Refere-se aqui à Diretiva 2003/96 EC, editada em 27 de outubro de 2003. Esta Diretiva estabeleceu o marco geral dos impostos que gravam os produtos energéticos (entre outras coisas, define um nível mínimo de imposição), deixando aos Estados o procedimento de imposição daqueles tributos. Lê-se ali que: “Fiscal arrangements made in connection with the implementation of this Community framework for the taxation of energy products and electricity are a matter for each Member State to decide. In this regard, Member States might decide not to increase the overall tax burden if they consider that the implementation of such a principle of tax neutrality could contribute to the

²¹⁵ SOARES, Cláudia Alexandra Dias, op. cit, p. 32.

²¹⁶ BARDE, Jean-Philippe, op. cit, p. 8.

²¹⁷ MERINO, Fernando Casana, *La Directiva 2003/96/CE del Consejo, sobre la Imposición de los Productos Energéticos Y sua Incidencia en el Ordenamiento Interno* in FALCÓN Y TELLA (dir.) *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía Y Desarrollo Sostenible*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 37.

restructuring and the modernisation of their tax systems by encouraging behaviour conducive to greater protection of the environment and increased labour use.”

A tributação ambiental na União Européia sofre, contudo, graves críticas. Além daquelas já citadas no final do tópico anterior, sustenta-se que não há evidência empírica acerca da efetividade dos tributos ambientais, apenas algumas estimativas que pouco provam. E que a carga tributária é tão pequena que estes instrumentos raramente cobrem os custos de poluição²¹⁸.

Todavia, a indeterminação dos benefícios da tributação ambiental não exclui o fato de que eles efetivamente existam. Miguel Buñuel GONZÁLEZ demonstra haver evidências de sua existência na Suécia e na Noruega²¹⁹. Michael FAURE e Stefan UBACHS também relatam a existência de evidências na Holanda e na Alemanha²²⁰. Assim, as críticas não impedem que a tributação ambiental seja vista como uma possível alternativa para lidar com os problemas relacionados com a degradação ambiental.

A forma mediante a qual ela pode ser utilizada para tanto depende, é evidente, da visão que se tenha do papel que o tributo ambiental pode desempenhar. Na União Européia, não há uma visão uniforme. Pelo contrário. Assim como variam as teorias econômicas que fundamentam a tributação ambiental, varia o papel do tributo ambiental. E a variação geralmente está não na função que o tributo deve exercer para afastar a atividade prejudicial ao meio ambiente, já que isto é mencionado por praticamente todos aqueles que procuram abordar a tributação ambiental, e sim na destinação da arrecadação decorrente do exercício daquela função pela tributação. Por exemplo: Kalle MÄÄTTÄ e Karoliina ANTTONEN conceituam o tributo ambiental como aquele criado para guiar o comportamento dos poluidores, sendo as receitas arrecadadas de importância secundária²²¹.

²¹⁸ MÄÄTTÄ, Kalle e ANTTONEN, Karoliina, op. cit, p. 630 e SADELEER, Nicolas de, *Environmental Principles: From Political Slogans to Legal Rules*, Oxford: OUP, 2002, pp. 48/49.

²¹⁹ GONZÁLEZ, Miguel Buñuel, *Marco General Económico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Justificación Y Base Imponible in* GONZÁLEZ, Miguel Buñuel (dir.) *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica Y Propuestas*, Madrid: Civitas, 2004, pp. 53 a 56. Aliás, o autor sustenta ali haver prova da existência de um duplo dividendo naqueles países.

²²⁰ FAURE, Michael e UBACHS, Stefan, op. cit, p. 38.

Do mesmo modo, VASCO e MOLINA sustentam que o tributo ambiental é aquele cuja estrutura estabelece um incentivo à proteção da natureza ou um mecanismo para que recaiam sobre o causador da contaminação as externalidades negativas derivadas da deterioração ambiental. Um tributo cuja única nota ambiental esteja no destino da arrecadação não pode ser considerado tributo ambiental²²².

Já Cláudia SOARES afirma que os tributos ambientais tanto podem perseguir uma finalidade arrecadatória (redistributiva) ou uma finalidade extrafiscal (incentivante). Para ela: “Ambas as modalidades permitem realizar uma internalização das externalidades e têm um efeito estimulante, ainda que em grau diverso. Mas enquanto os primeiros, mais frequentes, visam a recolher fundos a aplicar na despesa pública de natureza ambiental, operando, simultaneamente, uma redistribuição dos custos associados à defesa do equilíbrio ecológico por todos os sujeitos, em conformidade com a ‘quota parte [de responsabilidade de cada um] nas despesas das medidas colectivas’, já que, apesar de todos serem poluidores, uns são-o mais do que outros; os segundos pretendem, em primeiro lugar, ‘incitar o poluidor a tomar, por si próprio, pelo menor custo, as medidas necessárias para reduzir a poluição’, escolhendo vias alternativas de actuação, ainda que o façam sem deixar de colher receitas, isto é, re(dis)tribuindo os custos da poluição.”²²³

Como se pode ver, para alguns o destino da arrecadação de um tributo para esta ou aquela finalidade ambiental é importante na fixação do papel do tributo ambiental. Para outros, o destino da arrecadação nada diz sobre tal papel e sequer permite dizer se o tributo pode ou não ser considerado ambiental. Resta ver como toda a exposição deste tópico, e a divergência citada nos últimos parágrafos, devem ser vistas na realidade brasileira.

²²¹ MÄÄTTÄ, Kalle e ANTONEN, Karoliina, op. cit, p. 628.

²²² VASCO, Domingo Carbajo, e MOLINA, Pedro M. Herrera, op. cit, pp. 67/68.

4.2 – O CASO BRASILEIRO

4.2.1 – FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

Falar de tributação ambiental no Brasil pressupõe pôr de lado a distinção, que a doutrina brasileira geralmente reconhece, entre os termos “fiscalidade” e “extrafiscalidade”²²⁴. O motivo ficará claro em seguida.

José Marcos Domingues de OLIVEIRA sustenta que os tributos fiscais têm apenas a finalidade de arrecadação de recursos financeiros, ao passo que os tributos extrafiscais visam a fins outros que não a simples arrecadação, mas, geralmente, à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia²²⁵.

Já Ricardo Lobo TORRES diz que a fiscalidade se caracteriza pela destinação de ingressos ao fisco, enquanto que a extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, ela se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não-tributárias, sem o objetivo de contribuir para as despesas gerais do Estado. O autor esclarece em seguida que, nesta última forma (categoria autônoma de ingressos públicos), as prestações extrafiscais desapareceram com a Emenda Constitucional 1/69, que incorporou as contribuições sociais (como as contribuições à seguridade social) e as contribuições especiais (como as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas) ao rol dos tributos, atitude mantida com a Constituição de 1988²²⁶.

²²³ **SOARES**, Cláudia Alexandra Dias, *O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Econômicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra: Coimbra, 2001, pp. 291/292.

²²⁴ Não se cuidará aqui da parafiscalidade porque, como esclarece Ricardo Lobo TORRES, a parafiscalidade consiste na destinação de ingressos financeiros ao parafisco, isto é, aos órgãos que, não pertencendo ao núcleo da administração do Estado, são paraestatais, incumbidos de prestar serviços paralelos e não-essenciais através de receitas paraorçamentárias. E inexistente parafisco no Estado brasileiro. Vide, com maiores explicações, **TORRES**, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 12ª ed, atual., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 186/187.

²²⁵ **OLIVEIRA**, José Marcos Domingues de, op. cit., p. 37.

²²⁶ **TORRES**, Ricardo Lobo, op. cit., p. 187.

Com relação à primeira configuração da extrafiscalidade, que constitui a dimensão finalista do tributo, TORRES explica que ela, “diluída na fiscalidade”, “(...) exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe, entre outras: o desestímulo ao consumo de certos bens nocivos à saúde, como o álcool e o fumo, objeto da incidência seletiva do IPI e do ICMS; o incentivo ao consumo de algumas mercadorias, como o álcool carburante, após a crise do petróleo; a inibição da importação de bens industrializados e o incentivo à exportação, através dos impostos aduaneiros etc.”²²⁷

A visão de TORRES revela que, diluída a extrafiscalidade dentro da fiscalidade, aquela não deixa de ser uma parte desta, representando apenas – a extrafiscalidade – uma finalidade para o tributo. A distinção permite dizer, portanto, que extrafiscalidade é fiscalidade com determinado fim, o que parece ser insuficiente para distinguir as duas figuras, já que a fiscalidade também tem um fim (para TORRES, a destinação de ingressos ao fisco).

Com fundamento no pensamento de Klaus VOGEL, SCHOUERI dá enfoque distinto à matéria. Depreende-se das observações do autor brasileiro que qualquer norma que contenha o fato gerador de determinado tributo possui uma função (positiva ou negativa) de arrecadar; ao mesmo tempo, aquela norma pode ter três outras funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: (i) a função de distribuir a carga tributária, que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo critérios de justiça distributiva; (ii) a função indutora de comportamentos²²⁸ e (iii) a função simplificadora, que autoriza o aplicador da lei a adotar medidas com a finalidade de simplificar o sistema tributário²²⁹.

O enfoque acima tem o mérito de revelar que a função de arrecadação não deve ser usada como critério para diferenciar fiscalidade e extrafiscalidade: uma norma tributária com função indutora de comportamentos, por exemplo, também pode gerar

²²⁷ *Ibidem*, p. 187.

²²⁸ Esta função será objeto de maiores considerações adiante.

²²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 203 a 209.

arrecadação. Em conjunto com os enfoques anteriores, percebe-se que distinguir os termos fiscalidade e extrafiscalidade também não faz muito sentido. Parece ser muito mais importante estudar as diversas funções que a norma tributária pode desempenhar. A partir destas funções, será possível perceber, à maneira de BOBBIO, se a legislação tributária é marcada por um número maior de medidas de encorajamento ou de desencorajamento, o que, por sua vez, irá revelar qual é a direção que o ordenamento exige para os comportamentos²³⁰.

Entre as funções da norma tributária, vale a pena destacar, para os fins deste trabalho, a função indutora de comportamentos. Esclarece SCHOUERI que as normas tributárias indutoras de comportamento ou tornam mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento dos custos do contribuinte que, assim, fica propenso a adotar comportamento alternativo, menos oneroso, ou incentivam os contribuintes a adotar os comportamentos desejados pelo legislador. As normas tributárias de função indutora podem, assim, agravar (obstaculizar, se se voltar à BOBBIO) ou incentivar (na terminologia de BOBBIO, via sanções positivas ou expedientes de facilitação)²³¹.

O agravamento decorrente de uma norma tributária indutora pode resultar tanto da criação de um tributo que atinge o comportamento indesejado quanto do incremento da tributação de tal comportamento. “Em todos os casos, a norma tributária indutora deve, idealmente, desencorajar a própria ocorrência do fato gerador. Daí afirmar-se que a norma tributária indutora terá, idealmente, efeito não arrecadatório, já que tanto maior será o sucesso daquela, quanto menor for o universo de contribuintes dispostos a incorrer no fato gerador agravado.”²³² Por outro lado, “(...) o tributo deve tornar mais oneroso o comportamento indesejado em relação ao desejado, ao mesmo tempo que não basta meramente deixar os dois comportamentos igualmente muito onerados, sob pena de o contribuinte encontrar um desvio (*i.e.* não seguir nem o comportamento indesejado nem o desejado).”²³³

²³⁰ BOBBIO, Norberto, op. cit., p. 79.

²³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 203 a 219.

²³² *Ibidem*, p. 205.

²³³ *Ibidem*, p. 205.

O incentivo decorrente de uma norma tributária indutora implica valer-se o legislador da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado. As isenções²³⁴ podem servir de veículo a normas indutoras, quando motivam o contribuinte a adotar o comportamento desejado pelo legislador. Também servem de exemplo a depreciação acelerada de bens do ativo e os créditos fiscais, estes últimos incentivos que atingem a própria dívida tributária, permitindo ao contribuinte reduzi-la, por meio de crédito conferido pelo legislador²³⁵.

Em ambos os casos (agravamento ou incentivo), resta evidente que a função indutora da norma tributária será exercida via intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Faz-se necessário definir, portanto, os limites desta intervenção.

4.2.2 – INTERVENÇÃO DO ESTADO NO E SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

Eros Roberto GRAU relata a existência de duas modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico e de duas modalidades de intervenção do Estado sobre o domínio econômico²³⁶. A primeira modalidade de intervenção do Estado no domínio econômico é a intervenção por absorção. Nesta intervenção, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua o Estado em regime de monopólio. Na intervenção por participação, segunda modalidade de intervenção do Estado no domínio econômico, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido

²³⁴ A isenção "(...) se coloca no plano da definição *da incidência* do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária. Suponha-se que o legislador *possa* tributar todas as situações 'y', mas *não queira* tributar as espécies 'y1' e 'y2'. Dirá, então, o legislador: 'Fica instituído o tributo 'x' sobre o grupo de situações 'y', exceto 'y1' e 'y2''. As hipóteses excepcionadas não compõem, portanto, o rol de situações sobre o qual *incide* o tributo. Trata-se, como se vê, de técnica empregada no plano da definição da incidência, para, via exceção, deixar fora dela as situações que o legislador não quer tributar." **AMARO**, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 281/282.

²³⁵ **SCHOUERI**, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 207 a 209.

²³⁶ Definido o domínio econômico como o campo da atividade econômica em sentido estrito.

estrito; atua o Estado em regime de competição com empresas privadas que continuam a exercer suas atividades no mesmo setor²³⁷.

Quanto às duas modalidades de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, elas podem se dar por direção ou por indução. Na intervenção por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito. Ele atua via comandos imperativos, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes econômicos (caso do tabelamento e do congelamento de preços). Na intervenção por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados. Assim, ele atua mediante preceitos que não são dotados da mesma carga de cogência das normas de intervenção por direção²³⁸.

Citando Modesto CARVALHOSA e Washington Peluso Albino de SOUSA, GRAU sustenta que as normas de intervenção por indução são normas dispositivas, normas em que a sanção, tradicionalmente manifestada como comando, é substituída pelo expediente do convite, das incitações, dos estímulos, dos incentivos de toda ordem; ao destinatário da norma resta aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela veiculada. Se adesão a ela manifestar, no entanto, o destinatário resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência da adesão. GRAU percebe, acertadamente, que a intervenção por indução está dentro do Direito Premial, da teoria funcionalista de que tanto se falou no primeiro capítulo deste trabalho²³⁹.

GRAU completa: "Também há *norma de intervenção por indução* quando o Estado, *v.g.*, onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento, tal como no caso de importação de certos bens. A indução, então, é negativa. A norma

²³⁷ GRAU, Eros Roberto, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 10ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 148 a 151.

²³⁸ *Ibidem*, pp. 149/150.

²³⁹ *Ibidem*, p. 150.

não proíbe a importação desses bens, mas a onera de tal sorte que ela se torna economicamente proibitiva.”

O campo da intervenção por indução é, como se viu, o campo da norma tributária de função indutora. Isto evidencia os limites da norma tributária de função indutora: “(...) 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 (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.”²⁴⁰

É necessário ver agora como estes limites se aplicam no campo da norma tributária de função indutora ambiental. Ficarão claros, assim, os limites do tributo ambiental no Brasil, daí resultando o papel que ele poderá exercer.

4.2.3 – PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA

A definição dos limites em questão em função dos princípios da Ordem Econômica e dos princípios tributários resulta clara no pensamento de SCHOUERI²⁴¹. É sobretudo a este autor que se fará menção neste tópico, com alguns acréscimos necessários para jogar um pouco mais de luz sobre o papel do tributo ambiental no Brasil. Em primeiro lugar, serão abordados apenas os princípios da Ordem Econômica; isto será feito por razões práticas, uma vez que, como exposto acima, os limites do tributo ambiental também são demarcados pelos princípios tributários (e, aqui e ali, será feita menção aos princípios tributários neste tópico). A abordagem será sintética, salientando-se, por oportuno, que cada um dos princípios abaixo mereceria um trabalho próprio.

²⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental in TÔRRES, Heleno Taveira (org.) Direito Tributário Ambiental*, São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 239/240.

São princípios da ordem econômica, nos termos do art. 170 da Constituição: (i) a soberania nacional; (ii) a propriedade privada; (iii) a função social da propriedade; (iv) a livre concorrência; (v) a defesa do consumidor; (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; (vii) a redução das desigualdades regionais e sociais; (viii) a busca do pleno emprego, (ix) o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país e (x) o livre-exercício de qualquer atividade econômica.

A soberania nacional implica uma posição do constituinte em relação à Ordem Econômica, reservando-se ao país decidir a melhor alocação de seus fatores de produção. Esta soberania permite falar em soberania econômica o que, todavia, não implica opção do constituinte pelo isolamento. De modo algum. A Constituição determina a necessidade de inserção do Brasil na ordem internacional, já que prevê, como princípio da República nas relações internacionais, a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (art. 4º, IX). A Constituição também estabelece, no parágrafo único do art. 4º, que a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Pode-se falar, então, que a soberania nacional, na forma de soberania econômica, não pede isolamento, mas sim a busca constante de redução de dependência dos países estrangeiros. “Deve, portanto, o País, embora inserido num contexto de trocas, próprio da presente era, pautar sua atuação no sentido de seu crescimento econômico, nos termos dos interesses nacionais que, na esfera econômica, haverão de culminar nas finalidades de existência digna e justiça social.”²⁴²

Tal crescimento econômico, já ficou claro, não pode ser levado a cabo a qualquer custo. Há necessidade de ponderação com o princípio do desenvolvimento

²⁴¹ *Ibidem*, pp. 240 a 252. E também **SCHOUERI**, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 90 a 103.

sustentável, observada sua ligação com os princípios da precaução, da cooperação e do poluidor-pagador. E sobre esta ponderação são necessárias mais algumas observações.

Já foi explicado como se dá a ponderação de princípios: à vista do caso concreto, o intérprete terá que aferir o peso que cada princípio desempenha na hipótese, sem necessariamente afastar um ou outro, mas possivelmente reduzindo o alcance de um por causa do outro. Pois bem. A ponderação de princípios citada no parágrafo anterior (como, de resto, toda e qualquer ponderação de princípios) deverá ter em conta o princípio da proporcionalidade, pelo qual (i) a medida adotada para a realização do interesse público deverá ser adequada ao alcance dos fins a ele subjacentes, o que pressupõe a investigação e a prova de que o ato do poder público é apto para e conforme os fins justificativos de sua adoção (relação de adequação medida-fim); (ii) a medida adotada para a realização do interesse público deverá produzir a menor desvantagem possível em relação ao cidadão, o que pressupõe a investigação e a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não é possível adotar outro meio menos oneroso para o cidadão (necessidade da medida); e (iii) a medida adotada para a realização do interesse público deverá ser proporcional em relação à carga de coação da mesma, o que implica um juízo de justa medida. “Meios e fins são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, com o objectivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de ‘medida’ ou ‘desmedida’ para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens dos fim.”²⁴³

Logo, o resultado desta ponderação deverá resultar em normas tributárias de função indutora que, agravando ou incentivando determinados comportamentos, reduzam a dependência de países estrangeiros mediante medidas realmente necessárias e adequadas a este fim e produzam o menor dano ambiental possível, ou mesmo não produzam dano ambiental algum. Um exemplo de medida de encorajamento deste tipo é a previsão, no Decreto 4.544/2002, de que os produtos industriais, máquinas,

²⁴² **SCHOUERI**, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 90/91.

²⁴³ **CANOTILHO**, José Joaquim Gomes, op. cit., pp. 269/270.

equipamentos e bens de consumo, empregados no processo de produção, possam ter tributação de IPI reduzida ou não serem tributados, desde que guardem relação com a proteção ambiental.

Passando-se à propriedade privada, admite-se que sua menção também como princípio da Ordem Econômica (na verdade, a propriedade constitui um direito fundamental, nos termos do art. 5º, XXII da Constituição) visa a garantir que tal Ordem repouse sobre aquele instituto ou, ainda, que os fins da última – justiça social e existência digna – se realizem por meio da propriedade privada. O Estado deve, nestas condições, promover e incentivar a propriedade privada.

Isto, evidentemente, gera problemas no campo das normas tributárias de função indutora. Quando o Estado tributa, ordinariamente, há transferência patrimonial da esfera privada para a esfera pública que não é, contudo, ofensiva ao direito de propriedade, já que o próprio constituinte autorizou a tributação, como forma de financiar o Estado. No caso das normas tributárias de função indutora, a situação é distinta. O que se quer não é simplesmente prover o Estado dos meios necessários às suas atividades (embora isto também possa ocorrer) e sim induzir o particular a determinado comportamento. Ainda que o constituinte também tenha autorizado as normas de função indutora, importa ver os efeitos de sua aplicação.

O problema é percebido por SCHOUERI: “Assim, se o Estado, no seu ato de intervenção, põe em ameaça parte do patrimônio do particular, pode tornar-se contestável a própria intervenção estatal. Significa tal conclusão que a norma tributária indutora encontra limites muito mais rígidos que aqueles que se impõem à mera arrecadação, o que implica a necessidade de se rever, a partir do conceito de propriedade, o princípio da proibição do confisco, que passa a ser interpretado a partir de seu viés de proteção da propriedade econômica, encerrando-se a possibilidade de o legislador intervir na economia por meio de tributos quando o cerne da propriedade for afetado, o que, na lição de Selmer, acontece quando perder qualquer sentido econômico a atividade daqueles que forem atingidos pela norma.”²⁴⁴

²⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 92.

Depreende-se daí que a ponderação do princípio da propriedade com o princípio do desenvolvimento sustentável e com os princípios da precaução, da cooperação e do poluidor-pagador exige grande cautela, dada ainda a relação daqueles com o princípio da proibição do confisco. Este assunto será abordado no próximo tópico. Pode-se, de todo modo, dizer desde já que a determinação de que áreas de proteção de espaços territorialmente especiais – Áreas de Preservação Permanente e Reservas Particulares do Patrimônio Natural – possam usufruir de benefícios fiscais de tributação da propriedade rural (Lei 9.393/96) serve de exemplo de norma tributária de função indutora na forma de medida de encorajamento. O direito de propriedade não é atingido em seu cerne com a definição de Áreas de Preservação Permanente e Reservas Particulares do Patrimônio Natural e, ao mesmo tempo, reduz-se a possibilidade de degradação ambiental.

Quanto à função social da propriedade (que também constitui um direito fundamental, nos termos do art. 5º, XXIII da Constituição), nota-se, com SILVA, que ela se manifesta na própria configuração estrutural do direito de propriedade, pondo-se concretamente como elemento qualificador na predeterminação dos modos de aquisição, gozo e utilização da propriedade²⁴⁵.

As coisas ficam mais claras quando se lembra, com SCHOUERI, que o princípio da função social da propriedade tem relevância, na interpretação da Ordem Econômica, quando se examina, por exemplo, o art. 184 da Constituição, que trata da desapropriação do imóvel rural que não cumpre sua função social. Ou o art. 185, que declara insuscetíveis de desapropriação, para fins de reforma agrária, a pequena e média propriedade rural e a propriedade produtiva. Ou ainda o §2º do art. 182, no qual se lê que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor²⁴⁶.

²⁴⁵ SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 19ª ed, rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 284 a 287.

²⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 93.

No que diz respeito à ponderação do princípio da função social da propriedade com o princípio do desenvolvimento sustentável e com os princípios ambientais mencionados neste trabalho, observa-se que o próprio constituinte estabeleceu normas tributárias de função indutora na forma de medidas de desencorajamento. É o que se lê no art. 182, §4º, inciso II da Constituição, que prevê a progressividade no tempo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) caso o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado não promova o seu adequado aproveitamento. O art. 153, §4º, inciso I também serve de exemplo, já que determina que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Transparece, aí, um forte componente de justiça social que tem conexão direta com a facetas social e ambiental do desenvolvimento sustentável.

O princípio da livre concorrência é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a Constituição reprime o abuso do poder econômico no art. 173, §4º. SILVA aduz que a livre concorrência e a liberdade de iniciativa "(...) se complementam no mesmo objetivo. Visam a tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista. A Constituição reconhece a existência do poder econômico. Este não é, pois, condenado pelo regime constitucional. Não raro esse poder econômico é exercido de maneira anti-social. Cabe, então, ao Estado intervir para coibir o abuso."²⁴⁷

A ponderação do princípio em comento com o princípio do desenvolvimento sustentável e com os princípios ambientais mencionados neste trabalho também resulta clara na Constituição. É o caso do art. 151, I, que veda à União a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Este dispositivo, de um lado, protege a livre concorrência no país, vedando a introdução de tratamento tributário que discrimine entes federativos e, de

²⁴⁷ SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 19ª ed, rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 773.

outro, admite a exceção, na forma de incentivos fiscais para esta ou aquela região, com o objetivo de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico. Este desenvolvimento somente poderá ser sustentável (pelo menos, a Constituição pretende que o seja), o que significa que os incentivos fiscais concedidos deverão ter em conta, além do componente social, o componente ambiental, evitando que o desenvolvimento seja acompanhado de maior degradação ambiental.

Sobre o princípio da defesa do consumidor (o consumidor também tem direito fundamental à proteção – art. 5º, XXXII da Constituição), nota-se que: “O constituinte entendeu, segundo as modernas correntes do direito, que um dos elos da economia de mercado é o consumidor, e por isso impõe ao Estado sua proteção. A proteção ao consumidor tem duas facetas, importantes ambas; protege-se o consumidor dentro de uma perspectiva microeconômica e microjurídica; mas ao Estado interessa, também como uma das formas de preservar e garantir a livre concorrência, proteger o consumidor através da adoção de política econômicas adequadas.”²⁴⁸

A ponderação defesa do consumidor – desenvolvimento sustentável e princípios ambientais a ele ligados também pode ser vista na Constituição, na forma de normas tributárias de função indutora que funcionam como medidas de encorajamento ou de desencorajamento. Lê-se nos arts. 153, §3º, I e 155, §2º, III da Constituição que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) poderão ser seletivos em função da essencialidade do produto (IPI) e das mercadorias e dos serviços (ICMS). Esta seletividade em função da essencialidade pressupõe, em razão do princípio do desenvolvimento sustentável, que produtos/mercadorias mais gravosos ao meio ambiente sejam mais onerados por aqueles impostos que produtos/mercadorias menos gravosos ao meio ambiente (desde que, é claro, esta tributação não implique aumento de desigualdade social; lembre-se que o desenvolvimento sustentável também busca a redução da pobreza e da desigualdade social).

²⁴⁸ **FONSECA**, João Bosco Leopoldino da, *Direito Econômico*, 5ª ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 129.

O princípio da defesa do meio ambiente requer tratamento um pouco mais extenso. Como se viu, este princípio revela a estatura constitucional dos princípios do desenvolvimento sustentável e do poluidor-pagador. Na sua redação original, a Constituição referia-se apenas à “defesa do meio ambiente”. Percebia-se, como não poderia deixar de ser, que a justiça social e a dignidade humana, fins da Ordem Econômica, deviam ser construídas a partir do respeito ao meio ambiente. Assinalava, então, SCHOUERI, que a defesa do meio ambiente constituía campo fértil para o emprego de normas tributárias de função indutora, tanto na forma de medidas de encorajamento quanto na forma de medidas de desencorajamento²⁴⁹.

A edição da Emenda Constitucional 42 em 31.12.2003 fortaleceu ainda mais a possibilidade de que a norma tributária exercesse função indutora ambiental. A Constituição passou a afirmar como princípio da Ordem Econômica 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” (art. 170, VI).

Em função da alteração constitucional, defendem Fábio Fraga GONÇALVES e Janssen Hiroshi MURAYAMA: “Trata-se da constitucionalização da possibilidade de tributos ambientais. É bem verdade que o dispositivo não prevê expressamente que o ‘tratamento diferenciado’ será efetivado mediante uma carga tributária distinta, mas o simples fato de o dispositivo ter sido modificado no bojo da Reforma Tributária serve como mais do que um indício de que instrumentos tributários destinados à defesa do meio ambiente serão criados em um futuro muito próximo.”²⁵⁰

Discorda-se, integralmente, das afirmações de GONÇALVES e MURAYAMA. A modificação constitucional antes referida não constitucionalizou a possibilidade de tributos ambientais e nem serve de indício de que instrumentos tributários destinados à defesa do meio ambiente serão criados em um futuro muito próximo.

²⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97.

²⁵⁰ GONÇALVES, Fábio Fraga e MURAYAMA, Janssen Hiroshi, *Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental in ORLANDO, Breno Ladeira Kingma e GUDIÑO, Daniel Mariz, (coords.) Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 32.

Normas tributárias de função indutora ambiental já existem há algum tempo, o que significa que também se pode dizer, numa acepção lata, que tributos ambientais também já existem há algum tempo no Brasil. E isto porque, como se viu acima, a Constituição já autorizava a edição de tais normas, fundadas, sobretudo mas não apenas, no princípio do desenvolvimento sustentável e nos princípios ambientais antes referidos (todos eles incorporados no art. 170, VI). A transcrição tem, porém, o mérito de revelar que até mesmo parcela da doutrina brasileira que vê com restrições a tributação ambiental está agora obrigada a discuti-la com maior profundidade, exatamente em razão da alteração do art. 170, VI da Constituição²⁵¹.

Como se disse antes, a nova redação do art. 170, VI da Constituição torna evidente que o “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” permite fazer distinção entre poluidor e não-poluidor e entre categorias de poluidores, de modo que estes arquem com os custos da poluição. E uma das formas de fazer com que os poluidores arquem com aqueles custos é, exatamente, a tributação.

Acrescente-se que a tributação ambiental não se limita à internalização de externalidades. Relembre-se, com SCHOUERI, que “(...) os temas ambientais exigem também, que se trate de problemas 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 de recursos).”²⁵²

²⁵¹ Vide, por exemplo, **TÔRRES**, Heleno Taveira, *Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos Chamados Tributos Ambientais* in **TÔRRES**, Heleno Taveira (org.) *Direito Tributário Ambiental*, São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 96 a 156. Afirma este autor, na p. 101, que: “A partir dessa mudança constitucional, firma-se pressuposto material sobremodo relevante para sua adoção [o autor se refere à contribuição de intervenção no domínio econômico]. Mas sempre dentro de limites materiais rigorosos, como demonstraremos a seguir, garantindo que o motivo constitucional que justifique sua edição seja mantido como medida informativa dos critérios da regramatrix de incidência, e com aplicação limitada ao grupo de sujeitos relacionados com os atos de preservação ambiental ou de danos causados, mesmo que potenciais.”

²⁵² **SCHOUERI**, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 98.

Uma vez que o princípio em discussão incorpora os princípios do desenvolvimento sustentável e do poluidor-pagador, é a ponderação destes com os demais princípios da Ordem Econômica (e, como se verá, com os princípios tributários) que resultará em normas tributárias de função indutora. Uma destas normas, na forma de medida de encorajamento, está na legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), que autoriza a dedução de recursos empregados em projetos de florestamento e reflorestamento (Lei 5.106/1966 e Decretos 93.607/1986 e 96.233/1988).

Passando-se ao princípio da redução das desigualdades regionais e sociais, nota-se que ele está em sintonia com os objetivos estabelecidos no art. 3º da Constituição, que preconiza a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem de todos, dentro de um quadro de garantia de desenvolvimento de âmbito nacional²⁵³. Em suma: quer-se reduzir as desigualdades para alcançar a justiça social, assegurando existência digna a todos (o que também é objetivo do desenvolvimento sustentável).

A ponderação do princípio em discussão com o princípio do desenvolvimento sustentável e princípios ambientais mencionados neste trabalho já foi referida quando se cuidou do princípio da livre concorrência. De fato, o art. 151, I da Constituição, além de reconhecer a necessidade de tributação uniforme como requisito para a existência de um mercado único, também acaba por relativizar esta necessidade para reduzir, por meio de incentivos fiscais, o desequilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico nas diversas regiões do país. Assim, o art. 151, I não protege apenas a livre concorrência e o mercado; ele também incentiva a redução das desigualdades sociais e regionais, redução esta que o princípio do desenvolvimento sustentável também exige. Este último liga a redução de desigualdades ao componente ambiental, evitando que aquela seja acompanhada de maior degradação ambiental.

Já o princípio da busca do pleno emprego, ao utilizar a expressão “pleno emprego”, “(...) conota o ideal keynesiano de emprego pleno de todos os recursos e fatores da

²⁵³ FONSECA, João Bosco Leopoldino da, op. cit, p. 132.

produção. (...) Não obstante, consubstancia, também, o princípio da *busca do pleno emprego*, indiretamente, uma garantia para o trabalhador, na medida em que está coligado ao princípio da *valorização do trabalho humano* e reflete efeitos em relação ao *direito social ao trabalho* (art. 6º, *caput*).²⁵⁴

O art. 195, §9º da Constituição serve de exemplo de norma tributária de função indutora ambiental, resultando de ponderação feita pela constituinte entre o princípio em questão e o princípio do desenvolvimento sustentável e princípios ambientais antes tratados. Lê-se ali (na redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional 47, de 6.7.2005) que as contribuições sociais previstas no inciso I do mesmo artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Atividades econômicas que produzam crescente degradação ambiental deverão, em razão dos princípios do desenvolvimento sustentável e do poluidor-pagador, ser gravadas por alíquotas ou bases de cálculo maiores que atividades não-poluentes (desde que observadas, é claro, os demais requisitos postos no dispositivo, ou seja, a utilização intensiva de mão-de-obra, o porte da empresa e a condição estrutural do mercado de trabalho e, evidentemente, desde que observados os demais princípios da Ordem Econômica).

O princípio de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país tem vinculação direta com o art. 179 da Constituição (que determina seja dispensado tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte) e com o princípio da livre concorrência. Para a concretização deste último princípio (livre-concorrência), o mercado "(...) depende da existência de razoavelmente elevado número de participantes. Sendo a livre-iniciativa, juntamente com a valorização do trabalho, fundamento da Ordem Econômica, ambas encontram na multiplicação de empresas de pequeno porte terreno fértil."²⁵⁵

²⁵⁴ GRAU, Eros Roberto, op. cit., p. 253.

²⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 100/101.

SCHOUERI salienta que o princípio de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte abrange ainda a própria idéia de igualdade vertical, “(...) que implica um tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação diversa. Por óbvio que o favorecimento encontra limite na própria diferenciação, não podendo ir além do necessário para o delicado equilíbrio entre os agentes do mercado, sob pena de não se atender ao desiderato constitucional da livre-concorrência.”²⁵⁶

A ponderação do princípio de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte com o princípio do desenvolvimento sustentável e princípios ambientais mencionados neste trabalho também exige cautela. O constituinte quis favorecer as empresas de pequeno porte. Tanto é assim que, no art. 179, dispôs que este favorecimento pode abranger a eliminação ou redução de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Ficando apenas nas obrigações tributárias, deve ser dito que sua eliminação ou redução não pode, porém, deixar de lado o componente ambiental. Serão possivelmente inválidas normas tributárias de função indutora que desrespeitem os princípios do desenvolvimento sustentável e do poluidor-pagador ao conceder tratamento favorecido a um conjunto de empresas de pequeno porte que produza crescente degradação ambiental.

Deve-se cuidar, por fim, do princípio do livre-exercício de qualquer atividade econômica, contido no parágrafo único do art. 170 da Constituição (que reflete, na Ordem Econômica, a garantia constitucional do livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão – art. 5º, XIII).

Este princípio não pode ser desconsiderado no campo das normas tributárias de função indutora. Como nota Ricardo Lobo TORRES: “O tributo criado com a *finalidade extrafiscal* de inibir certos consumos e reprimir determinadas atividades pode limitar o exercício da profissão. Mas não pode impedi-la ou exterminá-la, se

²⁵⁶ *Ibidem*, p. 101.

lícita. Nada obsta, em suma, que o tributo seja *excessivo*, desde que não seja *punitivo* nem proibitivo do exercício do trabalho lícito²⁵⁷.

TORRES esclarece ainda que o limite além do qual o tributo ofende a liberdade de profissão é fluídico, inexistindo possibilidade de quantificá-lo. Tudo vai depender de ponderação, a ser feita, como se disse antes, com base no princípio da proporcionalidade. De todo modo, diz o autor, e deve-se concordar com sua afirmação, que um tributo que incide *ad absurdum* sobre determinada profissão e que, por isto mesmo, a aniquile ofende o princípio em causa²⁵⁸.

A ponderação do princípio do livre-exercício de qualquer atividade econômica com o princípio do desenvolvimento sustentável e princípios ambientais mencionados neste trabalho exige uma nova visão do art. 150, II da Constituição, que trata do princípio da igualdade em matéria tributária. De acordo com a citada norma constitucional, é vedado aos entes federativos instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

De acordo com SCHOUERI, a norma constitucional acima tanto veda privilégios quanto assegura que nenhuma atividade profissional seja tolhida por meio do instrumento tributário. Crê-se, porém, que esta afirmação deve ser vista em contexto. Ou seja: uma atividade lícita não pode ser tolhida, mas pode sofrer a influência de uma norma tributária de função indutora que a torne mais gravosa – por exemplo, em razão do grau de degradação ambiental que, no entanto, é tolerada pela medidas de comando e controle - desde que isto não implique uma punição e não implique tornar proibitivo o exercício da profissão (o que, no exemplo dado, seria função das normas de comando e controle). É este o resultado da ponderação entre os princípios do livre-exercício de qualquer atividade econômica, da igualdade em matéria tributária, do desenvolvimento sustentável e dos princípios ambientais antes referidos. Deste assunto também se cuidará ainda no próximo tópico.

²⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: V. 3: *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 207.

²⁵⁸ *Ibidem*, p. 207.

4.2.4 – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

A ressalva feita no início do tópico anterior deve ser repetida aqui. A definição dos limites do tributo ambiental deve ser feita não só em função dos princípios da Ordem Econômica, mas também em função dos princípios tributários. O pensamento de SCHOUERI também é de grande valia neste ponto²⁵⁹. Serão abordados agora os princípios tributários que parecem ser os mais importantes para auxiliar na definição do papel do tributo ambiental no Brasil. Uma vez mais, a abordagem será sintética, salientando-se, por oportuno, que cada um dos princípios abaixo mereceria um trabalho próprio.

O primeiro dos princípios a abordar é o princípio da legalidade em matéria tributária. Tal princípio, diga-se desde logo, diverge da legalidade no Direito Econômico. Com efeito, o princípio da legalidade no Direito Econômico está fundado no art. 5º, II da Constituição, pelo qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Fazer ou deixar de fazer *em virtude de lei* engloba não só os casos que a lei formal regula, ela própria, e inteiramente, determinada matéria, mas também os casos em que a lei autoriza o Poder Executivo a regular a matéria, desde que observados os limites da lei. Nestes termos, a regulação do Poder Executivo terá sido criada *em virtude de lei*.

Como diz SCHOUERI, “(...) o princípio da legalidade, tal como entendido em matéria de Direito Econômico, exige que a atuação estatal tenha base em lei; não se exige desta, entretanto, que discipline em minúcias o ato de intervenção, cabendo-lhe, apenas, estabelecer as metas e limites à autoridade delegada.”²⁶⁰ Na prática, tal significa que a legislação no campo do Direito Econômico é dotada de flexibilidade, de mobilidade, o que está de acordo com a necessidade de a administração dispor de um instrumento ágil e eficiente para intervir sobre o domínio econômico.

²⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005. E, do mesmo autor, *Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental in TÔRRES, Heleno Taveira (org.) Direito Tributário Ambiental*, São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 235 a 256.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 240.

O princípio da legalidade em matéria tributária, por sua vez, não tem a flexibilidade própria do Direito Econômico. Os entes federativos não podem “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I da Constituição). Não se fala aí que o tributo deve ser exigido em virtude de lei e sim que o tributo é exigido pela lei.

Apesar de a legislação tributária não dispor da agilidade própria da legislação de Direito Econômico, isto não significa que a lei tributária seja inadequada para uma intervenção por indução sobre o domínio econômico. De fato, ela é adequada para tanto, e isto somente é possível em função da utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados.

A afirmação demanda explicação. A partir de Hans SPANNER, SCHOUERI explica que “(...) 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 outro tipo de determinación’. 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”²⁶¹

Na prática, cláusulas gerais e conceitos indeterminados acabam por atuar da mesma forma. Entre outras coisas, elas conferem ao juiz instrumentos para adaptação à pluralidade e imprevisibilidade da vida. Isto, de modo algum, pode ser considerado um defeito. Seu emprego não constitui “(...) ‘uma impropriedade da linguagem jurídica, mas, sim, um benefício advindo da linguagem natural incorporada pelo Direito’, com o que se realçará que ‘no campo do Direito, a impossibilidade de indeterminação 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 do Direito’, ou do ‘fato de que norma jurídica não se destina somente à disciplina dos fatos

²⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental* in TÔRRES, Heleno Taveira (org.) *Direito Tributário Ambiental*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 240. Aqui SCHOUERI se vale dos ensinamentos de Márcia Dominguez Nigro CONCEIÇÃO.

presentes, mas deve também ter uma função *projetiva*, de modo que abranja os casos futuros que possam ocorrer em determinado espaço e momento.”²⁶²

Logo, por se utilizarem de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, as normas tributárias de função indutora estão aptas a atingir seu objetivo sem, com isto, ofender o princípio da legalidade em matéria tributária. O legislador pode contar com aquelas para, “(...) dobrando-se ao referido princípio [legalidade em matéria tributária], permitir que o texto legal se curve às peculiaridades do caso concreto.”²⁶³ As normas tributárias em comento acabam por adquirir a agilidade necessária à intervenção sobre o domínio econômico.

Cabe ainda salientar que a utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados pela norma tributária não confere à administração a possibilidade de exercício discricionário do poder de tributar. OLIVEIRA resume bem o ponto: “(...) não se compreende bem a verdadeira cruzada empreendida contra o emprego de conceito indeterminado na tipificação tributária porque a teoria da indeterminação conceitual considera que ela é exatamente um instrumento moderno de vinculação da conduta do Administrador Público à lei, separando-a do que antes já fora considerado campo de discricionariedade administrativa.”²⁶⁴ O autor continua: “É que o conceito indeterminado não implica uma indeterminação das suas aplicações; só se permite ‘uma única solução’, com exclusão de toda outra, a ensejar portanto controle de legalidade da atuação do Administrador.”²⁶⁵

E como se dará o controle da atuação do Administrador? “O princípio da proporcionalidade permitirá um ‘controle finalístico’ da aplicação da lei tributária pelo Agente Público, ciente ele de que sua conduta, assim vinculada, está sujeita a reexame pelo Judiciário.”²⁶⁶ Esta constatação é muito importante, dado que, “(...) na tributação ambiental a indeterminação é a regra, não a exceção.”²⁶⁷

²⁶² *Ibidem*, p. 240.

²⁶³ *Ibidem*, p. 240.

²⁶⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*, 2ª ed., rev. e amp., pp. 101/102.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 102.

²⁶⁶ *Ibidem*, p. 102.

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 119.

Se a indeterminação é a regra no campo das normas tributárias de função indutora ambiental – e OLIVEIRA dá vários exemplos neste sentido²⁶⁸ - é a ponderação dos princípios que levaram à edição destas normas com os demais princípios do ordenamento que permitirá aferir a sua validade. Neste ponto, não se pode esquecer do princípio do desenvolvimento sustentável e dos princípios da Ordem Econômica. Não se pode, porém, dizer, de forma absoluta, para todos os casos, qual será o resultado desta ponderação. A ponderação deverá ser feita caso a caso.

Passa-se ao princípio da igualdade em matéria tributária. Este princípio “(...) não exige tratamento idêntico a contribuintes em situação idêntica.” Ter-se-ia aí identidade, e não igualdade. Na verdade, “(...) impõe-se a igualdade a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Diversamente da identidade, absoluta, a igualdade se apresenta, pois, como uma categoria relativa: dois contribuintes estão em situação equivalente em relação a uma medida (*tertium comparationis*).”²⁶⁹

A conclusão que se segue é intuitiva: “Somente se pode aplicar, portanto, o princípio da igualdade, quando se identifica uma ou mais medidas de comparação. Tais medidas são denominadas por Tipke princípios. São eles que dão conteúdo ao princípio da igualdade, que é, em si, vazio. Uma vez eleitos os princípios básicos para a instituição de determinado tributo, fica o legislador obrigado a aplicar coerentemente as medidas impostas pela Constituição (princípios constitucionais) ou as que ele mesmo elegeu (princípios legais), sob pena de ferir o princípio da igualdade.”²⁷⁰

Percebe-se, assim, que afirmar que “(...) a igualdade tributária consiste em tributar do mesmo modo todos os cidadãos de uma mesma categoria essencial”²⁷¹ demanda definir, de antemão, critérios para delimitar esta categoria essencial. Estes critérios, como se viu acima, são os princípios, constitucionais ou legais, que dão conteúdo ao princípio da igualdade. No campo das normas tributárias de função indutora,

²⁶⁸ *Ibidem*, pp. 120/121.

²⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273. Aqui SCHOUERI se vale do pensamento de Klaus TIPKE.

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 274.

²⁷¹ COSTA, Alcides Jorge, *Capacidade Contributiva*, *Revista de Direito Tributário*, n. 55, São Paulo: RT, janeiro/março de 1991, p. 299. A afirmação transcrita tem fundamento nas lições de PERELMAN.

desempenham relevante papel não apenas os princípios tributários, mas também o princípio do desenvolvimento sustentável e os princípios da Ordem Econômica, entre eles os princípios da precaução, da cooperação e do poluidor-pagador.

Vale a ressalva de SCHOUERI: “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.” Reforça-se a conclusão de que o princípio do desenvolvimento sustentável e os princípios da precaução, da cooperação e do poluidor-pagador constituem motivos jurídicos aptos à discriminação admitida pelo princípio da igualdade em matéria tributária.

Resta ver se é possível, em nome dos princípios mencionados no parágrafo anterior, discriminar contribuintes de idêntica capacidade contributiva. Antes, porém, é necessário entender o que significa capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, §1º da Constituição. Helenilson Cunha PONTES sustenta que ele constitui “(...) um importante instrumento constitucional para o atingimento (*sic*) do objetivo de construção de uma sociedade livre justa e solidária, dever fundamental imposto à República Federativa do Brasil (artigo 3º, I)”. Desta forma: “O princípio da capacidade contributiva representa, no contexto do sistema tributário nacional, a afirmação dos valores ‘solidariedade’ e ‘justiça’, que constituem objetivos fundamentais da República Brasileira (...)”²⁷².

O que resulta deste princípio? Em primeiro lugar, pode-se ver nele um limite ou critério para a graduação da tributação. Em segundo lugar, um parâmetro para distinção entre situações tributáveis e situações não tributáveis. “No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou subjetiva; no último, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Esta será ‘a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação)’, enquanto no sentido subjetivo, será ‘a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em

²⁷² PONTES, Helenilson Cunha, *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 104.