

DA RELAÇÃO ENTRE COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIA E AMBIENTAL – OS LIMITES DOS CHAMADOS “TRIBUTOS AMBIENTAIS”

Heleno Taveira Tôrres¹

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Sempre que estamos diante de um problema comum, no plano dos diversos ordenamentos jurídicos, sentimos o interesse de conhecer o regime de solução adotado pelos demais, para confrontar com nossas instituições e conhecer as possibilidades da experiência estrangeira, à luz do direito vigente ou das perspectivas de mudanças.

Em se tratando de questões sujeitas a tratamento constitucional, todavia, urge laborar-se com as devidas cautelas, fazendo-se imperioso perscrutar toda a Constituição, mediante ponderado teste de compatibilidade, para saber até onde é possível transpor entendimentos doutrinários concertados à luz dos textos jurídicos estrangeiros, nos exatos limites do tecido semântico da Constituição. E isso é exatamente o que se verifica no estudo da interação entre as competências tributária e ambiental.

Em matéria de direito tributário ambiental², há trabalhos estrangeiros sobremodo relevantes, escritos pelos mais eminentes autores, mas nenhum destes pensados sob a égide de uma constituição que, em matéria tributária, tenha sido tão analítica quanto a nossa, com prévia identificação das espécies de tributos e respectivas materialidades determinantes do exercício de competência e que se vê, ainda, sujeita à observância de normas gerais sobre legislação tributária e uma série de princípios, imunidades e regras objetivas, tudo no plano constitucional. Esse é um paradigma difícil de alcançar e certamente um óbice ao aproveitamento da experiência externa, o que nos impõe a uma construção sobremodo original no trato dessas questões.

A finalidade da discussão é suprema. Não se pode negar a importância fundamental da preservação ambiental nos dias atuais e tampouco a imperiosa necessidade de coordenar meios e envidar esforços para dar efetividade às

¹ Professor Associado de Direito Tributário do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP) e Professor de Direito Tributário Internacional do Programa de Pós-Graduação – Mestrado e Doutorado da PUC/SP. Livre-Docente, pela USP. Doutor, pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário (UFPE). Especializado em Direito Tributário Internacional, pela I Universidade de Roma “La Sapienza”.

² Cf. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho tributario ambiental (environmental tax law) – la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000, 420 p.; PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. *I tributi e l'ambiente – profili ricostruttivi*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 190; SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 290. YÁBAR STERLING, Ana; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (Coord.). *La protección del medio ambiente – aspectos económicos y jurídicos*. Madrid: Marcial Pons, 2002, 453 p.; ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995, 280 p.; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova, 1999, 460 p.; LÓPEZ DIAZ, Antonio. *Las modalidades de la fiscalidad ambiental*. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.) *Direito Tributário – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. SP: Malheiros, 1997, p. 15-43; ALTAMIRANO, Alejandro. *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*. *Revista de Direito Tributário*. SP: Malheiros, 2002, n° 82, p. 115-158;

determinações constitucionais sobre o dever dos poderes públicos e da sociedade de preservar o ambiente e garantir sua manutenção para as gerações futuras, como reclama o nosso art. 225. Para tanto, Estado e sociedade devem encontrar instrumentos eficazes que permitam essa medida de conservação. E a tributação pode ser uma alternativa para alcançar fim tão nobre, superadas as dificuldades que envolve tal entrelaçamento de princípios e valores.

A busca de conciliação entre ambas as modalidades de competências, ambiental e tributária, solucionando o aparente conflito principiológico, entre aqueles que visam à proteção dos interesses difusos ou coletivos homogêneos inerentes ao meio ambiente, nas suas diversas manifestações (natural, cultural, artificial e do trabalho), com os direitos de propriedade e liberdade, além daqueles de garantia dos limites da tributação, como legalidade, isonomia e capacidade contributiva, ao determinar o exato espaço para a ação fiscal, eis o grande desafio imposto à doutrina.

2. A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DO AMBIENTE COMO DEVER ESTATAL – FUNÇÃO INSTRUMENTAL DO AGIR ADMINISTRATIVO E DAS COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS

A relação entre Estado e ambiente, nos termos da nossa Constituição, é definida a partir de normas de competência atributivas do dever de preservação e controle sobre ações públicas e particulares que tenham algum potencial de dano ou prejuízo.

Tendo em vista o plexo de competências atribuídas pelo Constituinte, o legislador brasileiro poderá adotar as mais distintas políticas públicas e instrumentos técnicos para executar tais determinações de competência, urdidas em campo de matéria “comum”³ ou “concorrente”⁴, cabendo à União, nesse caso, editar “normas gerais” a tal respeito, de cunho nacional, vinculante para Estados e Municípios.

Como sabido, dos instrumentos que podem ser adotados, os tributos surgem com grande força, o que não deve causar nenhum espanto, pois não se trata de qualquer novidade o recurso a tributos com “fins extrafiscais”, como ainda se usa dizer. Desde priscas épocas o tributo vem sendo utilizado para práticas de tal natureza.

³ Art. 23. É competência **comum** da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII - preservar as florestas, a fauna e a flora; (...) XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

⁴ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar **concorrentemente** sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico; VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico; IX - educação, cultura, ensino e desporto;

Em matéria tributária, surge, de pronto, a preocupação de saber quais seriam os limites do Estado na formulação de leis que pudessem ter como fundamento a proteção do ambiente, nas suas diversas formulações (natural, artificial, cultural ou do trabalho). E isso para evitar que, a título de preservação ambiental, mais não se tenha do que criação de novo tributo, com finalidade meramente arrecadatória, como assim há muitos na Europa.

Competência tributária, como o poder de legislar em matéria tributária, somente pode ser exercida com observância de todos os seus contornos constitucionais, a partir das limitações e princípios ali constantes. São limites intransponíveis e não admitem exceção, salvo aquelas previamente determinadas. Desse modo, as competências a serem exercidas devem vir acompanhando os próprios contornos da autorização para legislar em matéria ambiental. Por conseguinte, guardando vistas à repartição de competências tributárias materiais tributárias e ambientais, instrumentos fiscais podem ser usados para surtir efeitos sobre interesses públicos relativos ao controle das garantias de meio ambiente natural saudável, garantia de ambiente do trabalho, preservação dos espaços urbanos ou dos bens culturais.

Operando em acepção muito estreita, quanto ao campo de possibilidade da chamada “fiscalidade ambiental”, interessa-nos demonstrar que tal relação entre competências constitucionais, aquelas sobre o exercício da atividade legislativa em matéria tributária e as de regramento ambiental, podem perfeitamente justificar a criação de um *tributo ambiental*, mas desde que presente, a partir do *motivo constitucional* (preservação do meio ambiente), o reflexo deste nos critérios da regra-matriz de incidência elaborada pelo legislador. Medidas de isenção podem ter finalidade ambiental, mas não se prestam a configurar um tributo como tipicamente “ambiental”.

Por tudo isso, somente admitiríamos como objeto da chamada “fiscalidade ambiental” ou do “Direito Tributário Ambiental”, o estudo das normas produzidas a partir da interação de ambas modalidades de competências, exclusive meros efeitos indiretos da legislação ou emprego de fundos, a partir de determinada arrecadação, e bem assim o emprego de sanções ou indenizações às hipóteses correspondentes. Isenções aplicadas também fazem parte do referido domínio, como categoria própria, mesmo que isso não nos permita determinar como “ambiental” o tributo vinculado à espécie, na medida que a competência de isentar acompanha a de tributar, mas com esta não se confunde.

O tributo ambiental, segundo alguns, seria aquele afetado pela *finalidade*, na sua latente extrafiscalidade⁵, portanto. Essa é uma afirmação

⁵ “Atente-se, agora, no aspecto teleológico do imposto. Porquanto, é a finalidade que preside à sua criação, e não o seu facto gerador, que permite qualificá-lo como ambiental. Pois, de outro modo, ou a sua classificação como instrumento de defesa do ambiente estaria comprometida, devido à semente de potencial ineficácia que uma definição fundada nesse outro critério depositaria no seu seio, por ser perturbada a ideia de prevenção que deve presidir à abordagem ambiental, ou, *in extremis*, todos os impostos seriam ambientais, já que viver é poluir. Pode, assim, classificar-se como tributo ecológico um imposto cujo facto gerador não expresse directamente um acto de degradação ambiental”. SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 290. Para um amplo estudo sobre a extrafiscalidade, veja-se: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*.

sobremodo duvidosa, porquanto saibamos, hoje, da falência dessas teorias finalistas e do próprio conceito de extrafiscalidade. Nas palavras de Pedro Herrera, “El adjetivo ‘ambiental’ aplicado a los tributos no es menos ambiguo que el concepto de ‘extrafiscalidad’. Dónde radica el núcleo *ambiental*? En la *estructura* del impuesto, o en el destino de los fondos recaudados?”⁶ Essa é a dúvida que campeia nessa seara, pois precisamos de segurança jurídica que permita identificar onde termina o extrafiscal e onde começa o simplesmente fiscal, sob a forma de abuso, na excessiva ampliação do quantitativo.

Se o núcleo do “ambiental”, posto para qualificar a espécie, concentra-se no encontro das competências, com imprescindível presença do reflexo do “motivo constitucional” na estrutura da regra-matriz do tributo, o cerne dos problemas aqui enlaçados não depende apenas de uma definição ampla ou restrita de “tributo ambiental”, mas especialmente de precisa determinação material dos limites para o exercício de competência tributária.

Faz-se necessário, pois, resguardar a sociedade de investidas legislativas do poder de tributar, a pretexto de medidas preservacionistas, para criar tributo que, ao fim e ao cabo, mais não permitam do que ampliar a carga tributária geral, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção ao meio ambiente.

O domínio ambiental parece ser, assim, campo muito propício para o emprego da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, como instrumento de garantia da ordem econômica, ao exigir a: “VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). A partir dessa mudança constitucional, firma-se pressuposto material sobremodo relevante para sua adoção, 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 regra-matriz de incidência, e com aplicação limitada ao grupo de sujeitos relacionados com os atos de preservação ambiental ou de danos causados, mesmo que potenciais.

Nesse diapasão, é evidente que a competência tributária não poderá tomar atividades do homem em relação ao seu meio ambiente como hipótese de incidência de norma tributária, porque isso não apresenta alguma forma de manifestação de capacidade contributiva⁷, para os fins de instituição ou majoração de “impostos”. Todavia, o motivo constitucional que não permita

Coimbra: Almedina, 1998, p. 435-670; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Proibições de Discriminação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3; COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental”. *Direito Ambiental em Evolução*, Curitiba: Juruá, 1998, p. 297-309; BENJAMIN, Antonio Herman de V. *et alli*. O Princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: *Dano Ambiental, prevenção, reparação e repressão*. SP, RT, 1993, p.; DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. SP: Max Limonad, 1997, 297 p.;

⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho tributario ambiental (environmental tax law) – la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 57;

⁷ Como bem demonstra Pietro Selicato: “la tutela dell’ambiente può costituire semplicemente lo scopo del tributo, ma non il suo presupposto”. PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. *I tributi e l’ambiente – profili ricostruttivi*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 101;

instituir impostos pode justificar outros tributos ou mesmo sanções ou deveres instrumentais ou formais, para atingir a mesma finalidade.

Postas essas considerações, temos a demarcação do objeto de estudo possível para o *Direito Tributário Ambiental*, que pode ser definido como o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais.

3. MODALIDADES DE TRIBUTOS AMBIENTAIS POSSÍVEIS - COMPETÊNCIAS AMBIENTAIS COMO LIMITE PARA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Temos, na atualidade, uma grande preocupação sobre a preservação do meio-ambiente, com uma busca constante de instrumentos governamentais, legislativos ou mesmo do orbe privado, para alcançar o propósito da sua manutenção, nas manifestações de meio-ambiente natural, artificial, cultural ou do trabalho.

Como vimos, quanto aos recursos aos meios fiscais da proteção ambiental, em todo o mundo, firmou-se o entendimento sobre a importância e cabimento do princípio de política fiscal do “poluidor pagador”, como medida para onerar as atividades daqueles que promovem atividades com potencial evidência de dano ao meio-ambiente⁸. Questiona-se se, no Brasil, haveria espaço para tal cobrança.

Apesar da grande importância do direito comparado, vimos de ver que essas teorias encontraram um espaço muito reduzido no direito brasileiro, porquanto nossa Constituição, do tipo das rígidas e sobremodo analítica em matéria tributária, fez identificar não apenas as espécies de tributos possíveis como também qualificou todas as materialidades passíveis de incidência tributária, restando para a União competência residual apenas em matéria de impostos e contribuições, mas desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato jurídico tributário ou base de cálculo idênticos aos dos já existentes (art. 154, I).

Poderíamos pensar que qualquer das materialidades existentes fosse suficiente para justificar algum emprego extrafiscal de contenção aos danos ambientais, mas nesse caso teríamos típicos casos de cobrança de tributo como sanção a ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º, do CTN.

Ficamos, assim, perplexos diante de tal quadro, a saber se haveria

⁸ “A defesa do ambiente visa promover a justiça social e assegurar a igualdade de oportunidades, quer na sua máxima generalizante ou igualitária (todos os indivíduos devem ter acesso às utilidades ambientais) quer na sua máxima individualizante ou diferenciante (quem não polui não pode ser objecto do mesmo tratamento que quem polui)”. SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 288. Contudo, como salienta Pietro Selicato, “Da questo punto di vista, l’ambiente puà concorrere a determinare la misura del tributo quale fattispecie di esonero o di incentivo (esclusione, esenzione o riduzione) e la norma fiscale per alcune forme di imposizione può prevedere riduzioni della base imponibile commisurate ai cali, alie dispersioni ovvero alie diminuzioni delle emissioni per effetto dell’impiego di filtri, depuratori o altri congegni aventi analogo effetto“. PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. *I tributi e l’ambiente – profili ricostruttivi*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 102;

algum instrumento fiscal que se mostrasse suficientemente apto à realização do objetivo de proteção ao meio ambiente⁹. Nessa operosa busca, o que encontramos foram as seguintes alternativas, apenas: i) em virtude da limitação do art. 3º, do CTN, quanto ao uso de tributo como sanção a ato ilícito, somente o IPTU progressivo no tempo (art. 182, § 4º, da CF) pode ser usado com efeitos sancionatórios, em favor da proteção do ambiente artificial (cidade); ii) cobrança de taxas (art. 145, II), tanto as de poder de polícia quanto aquelas devidas em virtude da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, iii) contribuições de intervenção no domínio econômico, nos casos excepcionais onde se demonstre o cabimento de tal intervenção estatal (art. 149), com efetivo cabimento do *princípio poluidor pagador*, limitadamente ao grupo que dá ensejo ao uso de práticas potencialmente danosas ao meio ambiente; iv) “compensações financeiras”, nas hipóteses cabíveis, com a finalidade de criação de fundo próprio para reparo do meio ambiente, em virtude do grande impacto ambiental promovido pelas atividades de produção de energia ou de minerais no País; v) medidas administrativas de condicionamento de benefícios fiscais, isenções e outros ao atendimento de regras de natureza ambiental.

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

A *finalidade*, vista como “motivo constitucional” para o exercício da “competência” legislativa em matéria tributária, é algo sobremodo diverso da finalidade como emprego de receita pública. Naquela, a correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferante presta-se como *condição* para a validade do ato normativo de criação de tributos ou modificação do regime impositivo de tributo já instituído, com exigência de adequado equilíbrio entre o “motivo constitucional” e os elementos da norma tributária (materialidade, base de cálculo e contribuinte). E sendo a competência um dos elementos de validade da norma, o “motivo constitucional” confirma-se como condição de vínculo material entre a ação legislativa e o programa material da norma tributária.

Cabe ao legislador apreciar se o tributo que deseja criar enquadra-se nos *motivos* que a Constituição Federal determina como critérios prévios de

⁹ Cf. OST, François. *A Natureza à margem da lei. Ecologia à prova do Direito*. Lisboa: Instituto Piaget, 1995; DIAS, José Eduardo de Oliveira Figueiredo. *Tutela ambiental e contencioso administrativo*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, 358 p.; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco, *Curso de Direito Ambiental*. 5ª. Ed. SP, Saraiva, 2004; SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 4ª ed., SP: Malheiros, 2002, 349 p.; FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição federal e a efetividade das normas ambientais*. 2ª ed., SP: RT, 2002, 248 p.; MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 10ª ed., SP: Malheiros, 2002, 1038 p.; RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Instituições de Direito Ambiental*. SP: Max Limonad, 2002, 339 p.; MORATO LEITE, José Rubens; BELLO FILHO, Ney de Barros (Org.). *Direito ambiental contemporâneo*. Barueri: Manole, 2004, 654 p.;

instituição, em termos materiais, da espécie. E somente à luz desse critério poderemos verificar como admissível a combinação das competências tributária com ambiental, para os fins de criação e aplicação dos tributos que tenham imediata interferência nesse segmento de controle jurídico das condutas humanas. Esse é o método inafastável para conhecer o típico “tributo ambiental”, a partir de análise de sua regra-matriz de incidência.

Guardando vistas a essa particularidade, passemos a discutir, segundo as diversas modalidades de meio ambiente protegidas constitucionalmente, quais suas implicações com o exercício da competência tributária.

3.1 Ambiente natural e tributação

No plano constitucional, a competência geral em matéria de meio ambiente “natural”, encontra-se no art. 225, com importantes inovações em relação aos dispositivos similares de outros países. Diferentemente da Constituição alemã, que exige apenas dos poderes públicos o dever de preservação do ambiente, ou mesmo da espanhola, que atribui tal obrigação apenas aos cidadãos, nossa Constituição proclama um dever comum a ambos, Estado e sociedade civil, (...) *impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações*”.

Para alguns, isso seria suficiente para a criação de impostos ecológicos, na medida do quanto possa justificar uma medida do tipo “princípio do poluidor pagador”, posto ser esse um “dever” da coletividade, i.e., de colaborar com a preservação do meio ambiente, inclusive pagando tributos; mas como seria injusto cobrar de toda a coletividade tributos para custear despesas geradas por alguns, os causadores de danos ambientais, mesmo que potencial, deveriam suportar essa obrigação, que deveria ser atribuída apenas a estes sujeitos, de tal modo que quem polui, paga.

Desse modo, o entendimento consagrado no exterior, segundo o qual entre ambas as competências haveria uma relação de despesas (ambiente) e receitas (tributos), sob a égide da natureza pública do bem ambiental com típico interesse difuso, que determinaria, pelo princípio de capacidade contributiva, o dever de todos a contribuir para a despesa pública, motivação suficiente para permitir o dever de contribuir do particular, no Brasil, carece do encontro com outros valores¹⁰.

A simplicidade dessa formulação só engana aos menos avisados. De fato, não é algo que se possa dizer tão simples assim. Basta pensar que isso poderia legitimar práticas poluidoras ou danosas ao meio ambiente de grandes proporções, na medida que poderia servir como estímulo à degradação ambiental, pela simples assunção das obrigações patrimoniais pertinentes. Essa é apenas uma das tantas críticas que se pode aduzir à espécie.

Apesar do grande entusiasmo com a causa ambiental, não podemos

¹⁰ “Na medida em que, ao se obrigar o poluidor/ agente económico a suportar os custos (ecológicos) a que dá causa, se impede que tenha que ser toda a comunidade a fazê-lo em seu benefício, já que o dano ambiental é a contrapartida da obtenção de lucro/utilidade por parte daquele sujeito”. SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 65.

deixar de sublinhar nosso absoluto descrédito nas possibilidades do “princípio do poluidor pagador”, salvo na espécie das chamadas “contribuições de intervenção no domínio econômico”, dêz que dentro de limites bem marcados.

Creio que mais relevante seja procurar, a partir das distintas competências ambientais, verificar o que pode ser utilizado, dentre os vários instrumentos tributários disponíveis. Destarte, precisamos ver, outrossim, à luz das demarcações de competências, aqueles tributos cuja forma de determinação material poderia vir a ser usados para tal fim, sem afronta aos valores dos princípios constitucionais. Cumpre verificar, pois, quais são as exigências das competências ambientais, para determinar o tipo de instrumento que se possa utilizar.

Numa análise das competências constitucionais ambientais¹¹, especialmente aquelas do art. 225, reclamam diversas atitudes do Estado, sob a forma de *prevenção, controle, preservação, estímulo ou reparo de danos causados*. Assim, o regime tributário pode ser empregado para os seguintes propósitos abaixo relacionados.

I. A título de *prevenção*, o art. 225 faz exigência de estudo prévio de

¹¹ *Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.*

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais à crueldade.

§ 2º - Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

§ 4º - A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º - São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º - As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.

impacto ambiental, para obra ou atividade de potencial degradação do meio ambiente (art. 225, IV, da CF). Nesse caso, as taxas podem ser perfeitamente aplicadas, tanto na espécie de taxas de poder de polícia, a título de fiscalização do Estado e respectivo controle, quanto naquelas de prestação de serviço público. Mais, não é possível.

Também nessa modalidade preventiva, cumpre ao Estado o dever de promover a *educação ambiental* (art. 225, VI, da CF), em todos os níveis. Pelos valores de formação e conscientização, essa é atividade que deve ser sobremodo *estimulada*, com redução ou mesmo eliminação de tributos sobre os meios inerentes ao atingimento de tal objetivo.

II. O *controle* pode operar-se sobre a produção, a comercialização e o emprego de métodos e técnicas que comportem potencialidade de dano a alguns dos tipos de ambientes (art. 225, V, da CF). Nessa espécie, somente recurso às taxas de polícia, por expressa determinação constitucional, quanto à espécie de tributo que se pode aplicar a tal modalidade de ação estatal (art. 144, II, da CF) pode ser usado.

III. Para garantir a *preservação* do ambiente existente e *restaurar* o que tenha sido danificado (I, II, III, VII e § 4º a 6º), o Estado necessitará de recursos públicos, independentemente de causas de prejuízo, porque ou são prévias aos fatos ilícitos - *preservação* (§ 3º); ou o dano já ocorreu e não se pôde identificar o responsável. As medidas de proteção visam a prevenir danos, corrigir os já existentes, limitar a agressão ou recuperar o equilíbrio ecológico eventualmente prejudicado. Os instrumentos para esse fim serão os mais variados, dentre os quais os tributos. Para essa modalidade, poderá o Estado criar tributos cuja função seja formar tal receita pública necessária, atendendo aos critérios de criação de tributos no ordenamento. Nessa espécie de competência ambiental, somente a *contribuição de intervenção no domínio econômico* poderia ser cobrada, com emprego exclusivo aos sujeitos que façam parte do grupo de potenciais causadores dos danos¹² ou que tenham proveito direto com os danos causados. Estes poderiam ser: a) quem realiza a atividade específica, com risco de danos; b) o produtor de bens cujo consumo possa provocar tais hipóteses de dano; c) todos os que participam da cadeia de contaminação; ou d) aquele que, participando da cadeia, tenha condições para evitar a concretização do dano, mas que tenha vinculação direta com o potencial causador.

Exemplo significativo do emprego da CIDE com essa função, foi introduzido no art. 177, da Constituição, mediante a Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, cujo § 4º assim dispunha: “A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (...) II - os recursos arrecadados serão destinados: (...) b) ao *financiamento de projetos ambientais* relacionados com a indústria do petróleo e do gás”.

¹² Nos termos do Art. 3º, IV, da Lei 6.938/98, “poluidor” é toda “a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental”;

Outro, encontra-se na Lei nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997, que instituiu a política nacional de recursos hídricos, ao ser criada a “outorga de direitos de uso de recursos hídricos”, prevista no art. 19, da referida lei, que entendemos como típica espécie de CIDE, apesar das irregularidades apresentadas, como ausência de definição das alíquotas, o que ficou a cargo de Resoluções da ANA, em afronta direta ao princípio da legalidade.

Nessa modalidade, o *princípio do poluidor pagador* pode ser perfeitamente alegado como móvel constitucional, numa espécie de atribuição ao causador ou potenciais causadores, unicamente, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária decorrente; salvo neste caso, poderíamos ter a ocorrência de grave injustiça, na hipótese de eventual recurso a “imposto” (de competência residual), ao determinar responsabilidade coletiva, somente amparada na simples menção à responsabilidade da “coletividade” de que fala o art. 225, da CF.

IV. O art. 225 prescreve ainda o dever de garantir a manutenção, na proporção do meio ambiente degradado, para todos aqueles que explorarem recursos minerais (§ 2º), ao que se deve somar os recursos hídricos, por força da competência do art. 23, da CF, que determina como competência comum: *XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios*. Nesse intento, a *compensação financeira*, prevista no art. 20, § 1º, da CF, apesar de não se definir como receita “tributária”, poderia prestar-se como excelente instrumento de controle ambiental, com majorações de alíquotas, formações de fundos e outras determinações cabíveis. A natureza de receita originária em muito facilitaria esse propósito, como se pode ver abaixo.

V. Quanto aos *danos causados*, o emprego de tributo encontra um obstáculo intransponível que é a determinação do art. 3º, do Código Tributário Nacional, que não admite tributos como sanções a atos ilícitos. Desse modo, *sanções administrativas* aplicadas aos seus responsáveis (art. 225, § 3º, da CF), ou mesmo exigências de *indenizações pecuniárias*, mas não tributos, são as medidas mais compatíveis com tal hipótese. Nessa mesma linha, a Lei nº 6.938/81, reclama, no seu art. 4º, VII, “imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados”, e no seu Art. 9º, ao dispor a respeito dos Instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente, “IX - as penalidades disciplinares ou compensatórias pelo não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção da degradação ambiental”. Nesses casos, tanto os particulares afetados quanto o próprio Estado, na representação de interesses difusos ou coletivos, poderão exigir indenizações daqueles que provocaram danos ambientais, seguindo os meios próprios, pela legitimação conferida pelo *caput* do art. 225, da CF.

Feitas essas considerações sobre os limites constitucionais e reclamos da competência ambiental, não encontramos, à luz da nossa Constituição, espaço para a criação de alguma espécie de “imposto” ecológico, salvo eventual exercício da competência residual da União (art. 154, I), nos limites dessa hipótese, tampouco a criação de fundos a partir dos impostos já existentes, haja vista a limitação do art. 167, IV, da CF. Neste ponto, concordamos integralmente com Pedro Herrera, quando diz: “A nuestro juicio, debería evitarse una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal. La verdadera ‘reforma fiscal ecológica’ debe llevarse a cabo

introduciendo el *interés ecológico* en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos”¹³. Há muita razão nas palavras do ilustre professor da Universidade Autônoma de Madri.

A criação de tais impostos, no Brasil, de início, deveria ser não-cumulativo e não ter fato jurídico tributário ou base de cálculo idênticos aos dos já existentes. Atendidos a esses requisitos, dever-se-ia observar restrições à sua translação, para evitar que, ao final, fossem os consumidores dos produtos os efetivos “contribuintes”.

Por fim, tampouco pode-se admitir como tributo *ambiental* aquele que se preste simplesmente à formação de “fundo” com tal finalidade. Como lembra Pedro Herrera, não se transforma em ambiental um imposto pelo simples fato de ter seu produto de arrecadação destinado à proteção ambiental¹⁴.

A título de introduzir um produtor “interesse ecológico” na legislação tributária, seria sobretudo importante tomar outras medidas, distintas da pretensão de criação de novos impostos, além daquelas hipóteses de cabimento de tributos acima já elencadas. Para os fins preventivos ou mesmo corretivos, vincular direitos a subvenções ou isenções¹⁵, prescrevendo como condição a observância e cumprimento da legislação ambiental, afastando-os daqueles que causem danos ambientais, já poderia ser um modo de operar a interação de competências pretendida, em favor do reclamo constitucional de preservação ambiental. Desse modo, o dever de proteção e vigilância sobre o meio ambiente poderia servir como determinante negativo do exercício da competência, na função de motivo para justificar política fiscal de desoneração tributária de certas categorias.

A própria Lei nº 6.938/81, no seu art. 9º, define como Instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente: “V - os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental”. Esses incentivos, que podem ser de natureza tributária, podem também vir sem custos adicionais de despesas estatais, por simples vinculação, a título de condição para obter parcelamentos, reduções de base de cálculo, incentivos ou isenções de qualquer natureza. E essa mesma Lei no seu art. 12, exatamente nessa linha de entendimento, determina que “as entidades e órgãos de financiamento e incentivos governamentais condicionarão a aprovação de projetos habilitados a esses benefícios ao licenciamento, na forma desta Lei, e ao cumprimento das normas, dos critérios e dos padrões expedidos pelo CONAMA”. Transferir essa experiência para os domínios tributários pode ser algo muito positivo.

Em sentido oposto, a majoração de taxas de poder de polícia, como as que são cobradas em licenciamentos periódicos, de acordo com o índice de

¹³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho tributario ambiental (environmental tax law) – la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 46.

¹⁴ *Ibidem*, p. 61.

¹⁵ Para maiores considerações, veja-se: BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed., SP: Malheiros, 2001, 399 p.; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. RJ: Renovar, 2004, 228 p.;

atendimento ou não dos deveres concernentes aos domínios ambientais de atividade, também poderia ser uma solução de natureza tributária sobremodo oportuna e plenamente autorizada pela Constituição, para os casos de descumprimento de normas ambientais. Quer dizer, a majoração de taxas de poder de polícia, nessas hipóteses, estariam vinculadas à espécie não como sanções ao ilícito cometido, mas exclusivamente como condição para a continuidade da exploração, nas condições presentes, sem prejuízo da aplicação de multas e outros instrumentos pertinentes à apuração dos danos causados.

Como visto, o fundamental é vir bem assinalada a necessária conexão entre a medida ambiental “natural” e o instrumento tributário. O Estado deve administrar todos os meios à sua disposição, para garantir o que reclama o art. 225, i.e., visando à manutenção de um meio ambiente adequado para as pessoas, logo, com o dever de conservação para as gerações futuras. Não há, no art. 225, só um direito subjetivo reconhecido, mas uma determinação objetiva, e não programática, ao “Poder Público”, em todas as suas dimensões, sob a forma de autêntico mandamento constitucional¹⁶, a ser respeitado em todos os seus termos, mormente pelos responsáveis por atividades diretamente vinculadas com afetação a qualquer espécie de bem ambiental.

3.2.1 A compensação financeira devida na exploração de petróleo e recursos minerais e na geração de energia elétrica – medidas ambientais

A Constituição estabeleceu para a União a possibilidade de criação de uma participação (art. 20, § 1º), de cunho patrimonial, destinada aos demais entes políticos, em face da exploração de recursos minerais, utilização de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, exploração de petróleo, xisto betuminoso e gás natural, devendo o Congresso Nacional, enquanto órgão legislador daquela pessoa política, prever qual das duas modalidades de participação deveria ser adotada em cada caso, alternativamente, se compensação financeira ou participação nos resultados.

A partir dessa determinação, todo aproveitamento de petróleo, gás natural, utilização de recursos hídricos e exploração ou produção de recursos minerais passou a ensejar o pagamento de um montante devido aos *Estados, Municípios, Distrito Federal e aos órgãos da administração direta da União interessados*, em virtude da exploração de bem público de domínio da União, a título de *participação no resultado da exploração ou uma compensação financeira por essa exploração*, paga pelos concessionários, permissionários ou autorizados, no modo previsto pela legislação, como parcela da atribuição de obrigações que a respectiva qualificação contratual lhes outorga.

A contratação da concessão, permissão (arts. 175 e 176, da CF) ou autorização, pela vinculação da parte interessada às suas cláusulas, constitui

¹⁶ Como bem observou HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho tributario ambiental (environmental tax law) – la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 28, “el medio ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos”.

para os concessionários¹⁷, permissionários ou autorizados uma forma de sujeição passiva, pela qual passam a dever, em face dos atos de exploração comercial dos resultados das lavras, potenciais de energia elétrica e jazidas, uma remuneração à União Federal, que a percebe a título de “receita originária patrimonial”, mesmo que destinada constitucionalmente para órgãos da administração direta; bem como aos Estados, Distrito Federal e Municípios interessados, na proporção dos percentuais cabíveis a cada um, como estipulado na legislação federal, as respectivas cotas de participações, que as percebem como “receita transferida”¹⁸.

A qualificação desta receita, para a União (órgãos da administração direta), tem natureza de “receita originária patrimonial”; enquanto que para os Estados e Municípios, sua natureza jurídica é de típica “receita transferida”, pois o produto da arrecadação não pertence à União, que as deveria instituir, mas sim às pessoas indicadas pelo art. 20, § 1º, CF, por força do critério de discriminação de rendas contido neste dispositivo, segundo os critérios indicados pela legislação federal.

Como se pode observar, no mesmo ato, a receita recebe tripla qualificação: “compensação financeira” ou “participação no resultado”, para os pagamentos feitos pelos concessionários, permissionários ou autorizados; “receita originária patrimonial”, para a União (órgão da administração direta) e “receita transferida”, para a contabilidade da pessoa de direito público beneficiária (Estados, Municípios e Distrito Federal). Assim, em termos de discriminação de rendas, cabe:

¹⁷ Para uma análise do conceito atual de serviço público, veja-se, no direito brasileiro: GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, 8ª ed., SP: Malheiros, 2003, 327 p.; _____. *Constituição e serviço público*. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Org.). *Direito Constitucional – estudos em homenagem a José Afonso da Silva*. SP: Malheiros, 2001, p. 249-266; MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 7ª ed., SP: RT, 2003, p. 337-66; _____. *O direito administrativo em evolução*, 2ª ed., SP: RT, 2003, 298 p.; _____. *Nova crise do serviço público*. In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérulo da (Org.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. SP: Malheiros, 2003, p. 527-38; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 17ª ed., SP: Atlas, 2004, p. 95-107; _____. *Parcerias na administração pública*. 4ª ed., SP: Atlas, 395 p.; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13ª ed., SP: Malheiros, 2001, p. 597-683.; _____. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. 2ª ed., SP: RT, 1983, 182 p.; MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda nº 1 de 1969*. SP: RT, 1970, t. II, 607 p.; PINTO, Bilac. *Regulamentação efetiva dos serviços de utilidade pública*, 2ª ed., RJ: Forense, 2002, 241 p.; GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *O serviço público e a Constituição brasileira de 1988*. SP: Malheiros, 2004, 406 p.; JUSTEN FILHO, Marçal. *Teoria geral das concessões de serviço público*. SP: Dialética, 2003, 654 p.; JUSTEN, Mônica Spezia. *A noção de serviço público no direito europeu*. SP: Dialética, 2003, 255 p.; DERANI, Cristiane. *Privatização e serviços públicos – as ações do estado na produção econômica*. SP: Max Limonad, 2002, 260 p.; TÁCITO, Caio. *Temas de Direito Público*. RJ: Renovar, 1997, 2º v., 2036 p.; ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Estudos sobre concessão e permissão de serviço público no direito brasileiro*. SP: Saraiva, 1996, 217 p.; SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Lições de direito econômico*. Porto Alegre: Fabris, 2002, 317 p.; _____. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, 555 p.; SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico – Estado e normalização da economia*. Porto Alegre: Fabris, 2000, 208 p.; AMARAL, Antonio Carlos Cintra do. *Concessão de serviço público*. 2ª ed., SP: Malheiros, 2002, 162 p.; AGUILLAR, Fernando Herren. *Controle social de serviços públicos*. SP: Max Limonad, 1999, 302 p.;

¹⁸ Para maiores considerações, veja-se o nosso: TORRES, Heleno. A compensação financeira (art. 20, § 1º, CF) na discriminação constitucional de rendas – regime jurídico e aspectos tributários. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. BH: Del Rey/ABDT, 1999, a. II, nº 3, mai.-ago., p. 127-85;

Propugnamos que esses pagamentos de compensações financeiras poderiam perfeitamente ensejar a formação de fundos especiais, voltados à proteção do ambiente natural, sua preservação e até mesmo recomposição, sem prejuízo das obrigações contratuais assumidas pelas partes contratantes para esse mesmo fim. A título de exemplo, pode-se colecionar a Lei nº 8.001/90, apesar de alguma irregularidade, no art. 2º, inciso III, ao destinar “12% (doze por cento) da compensação financeira para o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), que designará 2% (dois por cento) à proteção ambiental nas regiões mineradoras, por intermédio do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) ou de outro órgão federal competente, que o substituir”.

3.2 Ambiente cultural e tributação

O mesmo raciocínio empregado pode ser adotado na aferição de possibilidades do recurso aos tributos em outros domínios ambientais, como o cultural, o artificial e do trabalho.

Como forma de políticas de estímulo ao ambiente cultural, encontramos os art. 215 (cultura), art. 217, IV (desportos), art. 217, § 3º (lazer como forma de promoção social) e art. 218 (desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica), todos vocacionados para a promoção de condições adequadas de sociabilidade e de garantia de preservação das manifestações culturais¹⁹, artísticas, desportivas e científicas da nação.

Dispõe o art. 215 que “o Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais”. E no § 1º, do art. 216, idêntico modelo de atribuição de responsabilidade conjunta, repartida entre Poder Público e coletividade, é reclamado para promover e proteger o “patrimônio cultural brasileiro”, por meio de *inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação*.

Visando a alcançar tais objetivos, taxas podem ser cobradas, a partir dos controles de vigilância e preservação, que recaiam exclusivamente sobre a frequência e uso econômico, por razões de poder de polícia ou de serviço público, respectivamente. Mas, porque os casos de “danos e ameaças ao patrimônio cultural serão punidos, na forma da lei” (§ 4º, do art. 216, da CF),

¹⁹ Art. 216. *Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:*

I - as formas de expressão;

II - os modos de criar, fazer e viver;

III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

todo aquele que assim proceder, deverá sofrer a incidência de multas bem como responsabilizar-se mediante pagamento de indenizações.

Para garantir o entusiasmo com as práticas culturais, quase sempre desprovidas de financiamentos, cabe à lei da União, Estados e Municípios estabelecer “incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais” (§ 3º, do art. 216, da CF). E como uma espécie de ampliação deste propósito, recentemente, a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, introduziu o § 6º ao art. 216, prescrevendo o seguinte: “É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua *receita tributária líquida*, para o financiamento de programas e projetos culturais”.

Como se pode perceber, não há qualquer espaço para a instituição de alguma espécie de “imposto ambiental”, para os fins culturais. E mesmo o caso de contribuições de intervenção no domínio econômico, aqui, são incabíveis, porquanto as manifestações culturais não se coadunam com práticas interventivas. E como os incentivos fiscais ou formação de fundos, como já dissemos, é uma questão de emprego de verbas orçamentárias e não de uma técnica tributária específica, essa matéria queda-se excluída de qualquer vinculação com o conteúdo do Direito Tributário Ambiental. Todas essas considerações aplicam-se ademais aos domínios das práticas desportivas e do lazer.

Ainda como parte integrante do ambiente cultural, temos o patrimônio científico nacional. Nossa Constituição, no seu art. 3º, II, afirma o propósito, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, de garantir o desenvolvimento nacional. Assim, o art. 216, da CF, prescreve que se constitui como “patrimônio cultural brasileiro” os bens de natureza “material” e “imaterial”, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (...) III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas”.

Ademais, na Constituição de 1988, a Ciência foi elevada ao patamar de elemento integrante da ordem econômica, recebendo tratamento próprio, como se pode ver nos artigos 218 e 219. Neste, foi peremptório: *O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal*. E o art 218, da CF, confere os instrumentos para alcançar essa finalidade, a saber: “O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. § 1º A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências. (...) § 3º O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. § 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. § 5º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino

e à pesquisa científica e tecnológica”.

Consequência inequívoca desse raciocínio é a determinação constitucional em favor da atribuição de incentivos fiscais, isenções ou mesmo da formação de fundos em favor do desenvolvimento tecnológico nacional, como únicas medidas possíveis de integração dos Poderes Públicos e da comunidade em favor do nosso crescimento cultural e científico. Cobranças de tributos, nesse universo de atividades, parece de todo incabível.

Prova disso, é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade Empresa para o Apoio à Inovação²⁰, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e hoje atualizada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, ambas gravadas de inequívoca inconstitucionalidade, por desvirtuar-se da finalidade interventiva especificada, qual seja, de “estimular” o *desenvolvimento tecnológico brasileiro*, transmutando-se em imposto com arrecadação afetada a fundo (digo do fundo “verde-amarelo”) e despesas específicas, contra tudo o que dispõe o art. 167, IV, da CF.

3.3 Ambiente artificial e tributação

Segundo a classificação adotada por grande parte da doutrina de direito ambiental, o ambiente artificial corresponde ao ordenamento das cidades, em contraposição ao meio natural.

O art. 182, da CF, expressa que a política de desenvolvimento urbano terá por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes, o que será objeto do plano diretor da cidade. Assim, a “propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”. E para adequar comportamentos de proprietários de imóveis urbanos, o Poder Público poderá fazer uso de sanções administrativas, cobrança do IPTU progressivo no tempo ou mesmo de desapropriações.

No caso das propriedades rurais, o cumprimento da função social, nos termos do art. 186, exige expressamente “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do *meio ambiente*” (inciso II), como critério da sua determinação. Refere-se, nesse caso, evidentemente ao meio ambiente natural, o que não se pode confundir com o caso em apreço.

Todo o meio ambiente artificial deve receber muita atenção por parte dos poderes públicos, ao que o instrumento tributário poderá ser sobremodo útil à sua ordenação saudável e equilibrada, por meio de taxas e do IPTU progressivo no tempo, por serem geralmente afetados às competências tributárias dos municípios e estes não disporem de nenhum campo para inovações.

3.4 Ambiente do trabalho e tributação

²⁰ Com estudo amplo a respeito deste, veja-se: TORRES, Heleno. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE-tecnologia. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, SP: Dialética, 2003, 7º vol., p. 107-72;

Considera-se “meio ambiente do trabalho” o espaço no qual sejam desempenhadas atividades típicas de relações do trabalho ou de prestação de serviços, que deve ser acompanhado de higidez, salubridade, reduzida exposição a riscos e de conforto compatível com as ações praticadas. Proteção à saúde e à segurança no trabalho são os seus requisitos fundamentais.

Define a Constituição, como fundamentos da República, no seu art. 1º, inciso IV, “os valores sociais do trabalho”. Não é o “trabalho”, puro e simples, mas seus valores sociais que se fazem determinantes, ao que se pode adiantar que as condições do exercício das atividades a ele inerentes fazem parte de tal conjunto de “valores sociais”. Preservar o ambiente do trabalho, estimulando as garantias de segurança e prevenindo doenças decorrentes do esforço típico é, sem dúvidas, dever do Estado e de todos os envolvidos no processo laboral, como se dессome a partir da leitura dos art. 6º a 8º, da Constituição.

Nesse domínio, a criação de contribuições sociais, como o próprio Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, ora disciplinado pelo Lei nº 8.212/91, majoração ou redução de outras já existentes, seriam as únicas alternativas possíveis, em face das particularidades envolvidas, como é o caso do § 9º, do art. 195, da CF.

A Emenda Constitucional nº 20/98, que fez inserir, no art. 195, o respectivo § 9º, segundo o qual “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”, demonstra claramente que tanto a *atividade econômica* quanto a *utilização intensiva de mão-de-obra* pode determinar diferenças de tratamento, no que concerne às contribuições do *empregador*, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a *folha de salários* e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a *receita* ou o faturamento; c) o *lucro*”.

Como visto, o meio ambiente do trabalho contempla espaço para a introdução de típicos tributos “ambientais”, desde que a estrutura da regramatriz destes possa permitir identificar correspondência entre o motivo constitucional e todos os seus critérios.

4. Conceito de tributo e teoria da norma tributária – da inexistência de parafiscalidade e extrafiscalidade ou tributos afetados pela finalidade como critérios de definição e distinção dos tributos

Feitas essas considerações acima, torna-se imprescindível demonstrar nossas razões sobre três aspectos abordados como fundamento para nossos posicionamentos a respeito do chamado “imposto ambiental”, no âmbito do direito brasileiro, bem como a respeito da aplicação do chamado “princípio do poluidor pagador”, a saber: i) a definição de tributo, à luz da Constituição e da nossa doutrina; ii) a ausência de qualquer espaço para espécies de tributos fundados na finalidade, salvo se considerada esta como sinônima de “motivo constitucional”, e iii) cabimento apenas da cobrança de taxas ou contribuições de intervenção no domínio econômico, com incidência vinculada a condutas ambientais (além da compensação financeira, não referida apenas por não se

tratar de espécie de tributo). Passemos de imediato à primeira razão adotada.

Na origem das discussões a respeito do conceito de tributo está a concepção que o entendia diretamente vinculado à despesa pública, numa busca de definição ontológica, de cunho eminentemente financista, no relacionar despesa e receita que o Estado deveria alcançar para satisfazer necessidades públicas.

Como um modo de superar essa orientação, veio a chamada “Escola da *glorificação do fato Gerador*”, separando as espécies de tributos conforme a natureza dos fatos previstos *in abstracto*. É nesse momento que A. D. Giannini formula a distinção entre tributos vinculados e tributos não vinculados a uma atuação do Estado²¹, de acordo com o vínculo existente entre o fato tributário e alguma ação estatal. Insinuava-se como uma proposta de classificação eminentemente jurídica, como um passo adiante na lenta libertação das categorias do direito financeiro. Assim, à luz dessa doutrina, os *impostos* seriam os tributos cujo fato gerador da obrigação fosse desprovido de qualquer relação com alguma atuação estatal específica, relativa ao contribuinte (cfr. art. 16, do CTN, escrito sob a égide dessa doutrina); enquanto que as *taxas*, tributos que possuíssem como fato gerador situação vinculada a uma atuação do Estado. Seguiram esse entendimento os melhores doutrinadores da época, como Dino Jarach, Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Amílcar Falcão e Ruy Barbosa Nogueira.

Surge, então, a obra marcante de Alfredo Augusto Becker, em 1963, a demonstrar a falibilidade doutrinária das correntes em evidência. Becker foi o primeiro a surpreender o tributo como típica espécie de norma jurídica, com aplicação das teorias adiantadas por Kelsen e Pontes de Miranda, a respeito da teoria da norma. E assim, buscou, na estrutura da norma, os elementos que efetivamente deveriam servir como critérios para uma adequada classificação dos tributos: o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo, com preponderância desta sobre aquele²². Nesse diapasão, os tributos seriam impostos ou taxas, a depender da designação semântica da base de cálculo, que seria o único critério objetivo apto a conferir gênero jurídico ao tributo: *impostos*, quando a base de cálculo fosse um fato lícito qualquer; *taxas*, quando a base de cálculo representasse o custo de um serviço estatal ou coisa estatal.

Geraldo Ataliba, anos mais tarde, faz coincidir a obra de Giannini com esta formidável construção teórica de Alfredo Augusto Becker, culminando na sua concepção sobre os elementos da “Hipótese de Incidência Tributária”²³. A partir desta, pondo assento nos critérios definidores da materialidade da referida hipótese de incidência, Ataliba insistiu veementemente na distinção classificatória dos tributos entre vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal. Na primeira classe, as taxas e as contribuições; e na segunda, dos não-vinculados, os impostos. As *contribuições* seriam tributos vinculados porque

²¹ GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8ª ed., Milano: Giuffrè, 1960, p. 35 e ss.;

²² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed., SP: Lejus, 1999, p. 365-80.

²³ ATALIBA, Geraldo. *hipótese de incidência tributária*, 6ª ed., SP: Malheiros, 2001;

afetados em vista da circunstância intermediária: valorização imobiliária, para a contribuição de melhoria etc; haveria, no caso destas, uma atuação estatal indireta, mediatamente referida ao obrigado.

Fechando o ciclo das inovações em matéria de classificação de tributos, temos a original tese de doutoramento de Paulo de Barros Carvalho, que veio a lume em 1973, sob o sugestivo título de “Teoria da Norma Tributária”²⁴. Neste estudo, o criativo Autor, laborando com os modelos normativos presentes na Teoria Pura do Direito, de Kelsen, na Teoria Ecológica do Direito, de Carlos Cossio, e com trabalhos de Lourival Vilanova, Becker e Ataliba, chega à composição da versão primeira da sua “Regra Matriz de Incidência”. E assim, Paulo de Barros Carvalho passa a classificar os tributos a partir da relação entre a *materialidade da hipótese* e a *base de cálculo*, prevista no conseqüente da norma tributária, repartindo os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. As contribuições especiais assumiriam a feição de uma dessas modalidades, a depender da consistência material da hipótese e da sua combinação com a respectiva base de cálculo. Ao que nos parece, essa é a proposta que ganhou foros de prevalência, inclusive em seio constitucional, prestando-se como o critério assumido para definir as espécies de tributos. Daí a Constituição exigir sempre a presença da base de cálculo²⁵ dos tributos (art. 145, § 2º; art. 154, I).

4.1 Critérios para uma classificação dos tributos na Constituição brasileira

Tomando como ponto de partida o sistema constitucional brasileiro, é possível encontrar no conceito de “tributo” uma noção unitária, fundada num regime jurídico próprio, que se distribui pelas espécies de tributos que a Constituição admite. Eis uma peculiaridade do nosso sistema que impõe severos limites ao legislador e intérpretes, pela prévia indicação das tipologias de tributos, além das respectivas materialidades, mediante distribuição de competências tributárias.

Se uma espécie de “entrada pública” não se enquadra no respectivo conceito de “tributo”, por *comparação*, de imediato, a conseqüência é a não aplicabilidade do regime constitucional tributário, por não se subsumir ao respectivo conceito de tributo. Se a título de criar uma taxa, por exemplo, o legislador atribuir regime jurídico destoante das notas exigidas pela Constituição para compor o regime de tributo, ela será qualquer outra coisa, menos tributo. Por isso não poderia ser outra a conclusão: são as qualificações de cada uma das espécies de tributos, dentro do “regime tributário único”, que

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3ª ed., SP: Max Limonad, 1998, 200 p.;

²⁵ Esse entendimento leva à conclusão da impossibilidade de existir alguma espécie de tributo com critério quantitativo fixo no direito brasileiro. Mas há quem opine em sentido diverso. Cfr.: CÔELHO, Sacha Calmon; Navarro DERZI, Misabel Abreu Machado. A Emenda Constitucional nº 33/01 e a alíquota específica no ICMS, , *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 2003, nº 90, p. 114-23; MARTINS, Ives Gandra da Silva. A função da lei complementar tributária - legalidade do Decreto nº 3.070/99 e da I.N. - SRF 060/99 - possibilidade de adoção de imposto fixo no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, nº 65, p. 46 e ss.

irão fornecer a tipologia de cada uma, com diferenciações entre si, nos termos das notas distintivas exigidas pela própria Constituição.

Naturalmente, a distinção que se faz das espécies tributárias tem função meramente instrumental, em face da própria configuração dada pela Constituição a cada uma, com a consequência de que, afirmando-se tal “unitariedade” da noção de tributo, nega-se qualificação tributária a todas as demais entradas públicas não reconduzíveis aos caracteres do conceito de tributo, definidos pelo seu regime jurídico-tributário. Isto, todavia, não implica a inepta pretensão de apresentar um mero elenco dos tipos indicados topologicamente na Constituição Federal, no capítulo ínsito ao sistema tributário, pois o *nomen iuris* ou o eventual emprego *concreto* das verbas arrecadadas são despiciendos para qualificar, com segurança, o tipo de tributo e, por conseguinte, demarcar o seu âmbito de pertinência sistêmica no Direito Tributário.

Considerando como pacífico, até a promulgação da vigente Constituição, por qualquer um dos critérios acima admitidos, o entendimento sobre a diferença entre impostos e taxas, resta saber se houve algum elemento adicionado que permita qualificar mais alguma espécie nova de tributo, como categoria autônoma, submetida à definição maior de “tributo”.

Com efeito, considerável parcela da doutrina nacional entende que a Constituição de 88 trouxe a “finalidade” para servir como diferenciação dos tributos, e, segundo alguns autores, teria sido erigida como critério adicional da classificação dos tributos no direito brasileiro²⁶. Mas qual “finalidade”? a decorrente da destinação da arrecadação dos tributos, ou do combinar-se desta com a materialidade da hipótese de incidência do tributo? Não fica claro. Seria o caso de perguntarmos: a) Como classificar as contribuições, à luz do direito brasileiro? b) há diferença substancial entre impostos e contribuições? c) dentre as contribuições, o que as distingue umas das outras? e) como se deve efetivar o controle sobre tais contribuições? Somente uma leitura ponderada do texto constitucional poderá responder a tais inquietações.

Apesar de reconhecermos que as contribuições possam ter feição de “imposto” ou de “taxa”, como entende Sacha Calmon, aplicando, com rigor, a distinção entre tributos vinculados e não vinculados, não aceitamos que com estes as contribuições se possam confundir, na medida que o regime jurídico geral dos impostos ou das taxas não se aplicam “in totum” às espécies de contribuições, como é o caso das imunidades do art. 150, VI e outros. A atribuição de regimes jurídicos às espécies de tributos depende

²⁶ Isso já foi negado pelo STF, em diversas decisões. Cfr.: Tributário. Constitucional. Lei nº 8.212/91. FINSOCIAL. Recepção pela Constituição (ADCT, ART. 56). Inconstitucionalidade da elevação de alíquota. Arrecadação pela União Federal. “I - O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 150.764.1/PE, declarou inconstitucionais as alterações introduzidas no FINSOCIAL pelas Leis n. 7.689/88 (art. 9.), 7787/89 (art. 7), n. 7.894/89 (art. 1º) e n. 8147/90 (art. 1º). (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ. DE. 02/04/1993, p. 5623/24). A mesma decisão pretoriana é de se estender ao preceito inscrito no art. 23, da Lei 8.212/91. Precedente da 3ª Turma (AC 93.01.36250/BA, Rel. Juiz VICENTE LEAL). II - A arrecadação da contribuição social pela União não desnatura a exação; eventual desvio da finalidade da contribuição enseja descumprimento legal, o que não autoriza, *ipso facto*, a declaração de inconstitucionalidade da lei - Precedentes do STF. III - Apelação parcialmente provida”. TRF/1ª Região. Ap. Cível nº 01108536. Rel. Juiz Cândido Ribeiro. 3ª Tu. Publicado no DJU, em 12/06/1998, p. 53.

inexoravelmente do critério que se adote para a qualificação do conceito maior de tributo. A partir deste, segue-se à classificação das espécies.

Passa o truísmo, *classificar* é separar por classes, segundo a homogeneidade das qualidades (caracteres) dos objetos, para, em seguida, efetuar-se a comparação dos conceitos resultantes, cuja variação dependerá diretamente do critério eleito²⁷. Se classificar é separar por classes, essa separação há de ser feita seguindo um critério²⁸ específico e não se pode misturar critérios. Aliás, digo ser erro preliminar misturar ou acomodar critérios classificatórios distintos para explicar uma mesma categoria de objetos. Destarte, o máximo que se poderia fazer seria criar classificações de tributos baseada na finalidade dos tributos. Mais, não seria possível.

Algumas proposições teóricas, em confusas linhas, chegaram a combinar os critérios de vinculação com a finalidade, para alcançar uma qualificação das contribuições. Remédio de desespero. Ora, tal modalidade de proposta é, no mínimo, estarecedora, pelo equívoco metodológico que

²⁷ Quanto à aproximação teórica da classificação aplicada às modalidades de receitas públicas, especialmente tributos, ver o importante estudo: INGROSSO, Manlio. *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 1977, 243 p.; Sobre as classificações no Direito, cfr.: ALCHOURRON, Carlos; BULYGIN, Eugenio. *Normative systems*, New York: Springer-Verlag, 1971, 208 p.; _____. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires: Astrea, 1993, 277 p.; _____. *Análisis lógico y derecho*, Madrid: CEC, 1991, 485-98; ALCHOURRON, Carlos. *Conflicts of norms and the revision of Normative systems. Law and philosophy*, Netherland: Kluwer, 1991, v. 10, nº 4, nov., 413-25; KLUG, Ulrich. *Logica jurídica*, Caracas: Universidad Central, 1961, v. XXV, 223 p.; _____.; KELSEN, Hans. *Normas jurídicas e análise lógica*, RJ: Forense, 1984, 106 p.; PUIGARNAU, Jaime M. Mans. *Lógica para juristas*, Barcelona: Bosch, 1969, 242 p.; AFTALION, Enrique R.; VILANOVA, José. *Introducción al derecho*, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988; CARNELUTTI, Francesco. *Metodologia del derecho*. México: 1950, 103 p.; CONTE, Amedeo G. *Saggio sulla completezza degli ordinamenti giuridici*, Torino: Giappichelli, s/d, 230 p.; ENTELMAN, Remo F. *El problema de la clasificación en la ciencia del derecho*. BULYGIN, Eugenio; FARREL, Martin D.; RABOSSI, Eduardo A. (Coord.). *El lenguaje del derecho: homenaje a Genaro Carrió*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, s.d., p. 109-29; ESSER, Josef. *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado*, Barcelona: Bosch, 1961, 498 p.; GIL, Antonio Hernández. *Problemas epistemológicos de la Ciencia Jurídica*, Madrid: Civitas, 1981, 159 p.; _____. *Metodologia del derecho*, Madrid: Rev. de derecho privado, s/d 377 p.; GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme, 2ª ed.*, Torino: Giappichelli, 1992, 325 p.; _____. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993; GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V.. *Introducción al conocimiento científico*, Buenos Aires: EUDEBA, 1994, 212 p.; HOHFELD, Wesley Newcomb. *Concetti giuridici fondamentali*, Torino: Einaudi, 1969, 235 p.; KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, 6ª ed., Coimbra: Armênio Amado, 1984, 484 p.; LARENZ, Karl. *Metologia da ciência do direito*, 2ª ed., Lisboa: C. Gulbenkian, 1989, 620 p.; MODUGNO, Franco. *Appunti per una teoria generale del diritto: la teoria del diritto oggettivo*, Torino: Giappichelli, 1989, 283 p.; ORESTANO, Ricardo. *Metodologia e diritto*. IN: *'Diritto' Incontri e scontri*. Bologna: Il Mulino, 1981, p. 145-57; PAWLOWSKI, Hans Martin. *Introduzione alla metodologia giuridica*, Milano: Giuffrè, 1993, 288 p.; ROSS, Alf. *Logica de las normas*, Madrid: tecnos, 1971, 173 p.; _____. *Sobre el derecho y la justicia*, 4ª ed., Buenos Aires: Editorial Universitaria, 1977, 371 p.; _____. *El concepto de validez y otros ensayos*, Buenos Aires: Centro Editor da America Latina, 1969, 128 p.; SALDANHA, Nelson. *Ordem e hermenêutica*, RJ: Renovar, 1992, 311 p.; WARAT, Luis Alberto; MARTINO, Antonio Anselmo. *Lenguaje y definición jurídica*. Buenos Aires: Cooperadora de derecho, 1973, 90 p.;

²⁸ Toda classificação deve ter nos elementos que a perfazem um critério discriminante próprio e específico, ou como diz Lourival VILANOVA, “é necessário a existência de um critério de pertinência. O membro ou os membros tem de satisfazer esse critério explícito ou implícito”. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, SP: RT/EDUC, 1977, p. 217;

alberga. Seria possível agregarmos à classificação proposta por Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho ou Sacha Calmon, de tributos vinculados ou não vinculados, construída tomando como critério (i) a materialidade dos tributos, tal inovador critério (ii): o da *finalidade*? A resposta é plenamente negativa. Nenhuma classificação pode aceitar dois critérios classificatórios, a não ser que se eleja novo modelo classificatório; tampouco se poderiam combinar classificações para, ao final, extrair-se como resultado conceitos de espécies do gênero tributo.

Admitir tal entropia de critérios, classificando tributos pela materialidade da hipótese de incidência (i) e pela finalidade (ii), em análise combinatória, seria admitir que uma classificação poderia aceitar mais de um critério nela mesma, o que não ocorre. Ou o tributo será classificado pela materialidade e base de cálculo (i) ou será classificado pela finalidade (ii), mas nunca por um arranjo combinatório de ambos. Os impostos têm sua finalidade específica, as taxas, também as têm, e assim a contribuição de melhoria, a contribuição social etc. E este é, sem dúvidas, um critério possível de classificação.

Por trás das referidas opiniões sobre classificação, baseadas na materialidade da hipótese, de tributos em vinculados e não vinculados, está o pressuposto segundo o qual “tributo” é *norma de conduta*, razão pela qual cabe analisar e conhecer sua estrutura para que se possa identificar a espécie apresentada em lei; e a *finalidade* não lhe compõe o conteúdo, porquanto exista *atrelada* à competência, exclusivamente. Pensar diversamente seria voltar ao anátema teórico da “causa impositionis”, de Griziotti e Enno Becker, cuja superação já vai longe, sob a força da pena da Baleeiro e Alfredo Augusto Becker, seus primeiros algozes no Brasil.²⁹ Depois disso, caiu no esquecimento.

Efetivamente, o destino da receita poderá servir como instrumento de classificação das receitas, mas não como meio para dizer da tipologia dos tributos e dos efeitos e legitimidade destes. Não se pode misturar critérios distintos: endógenos, pertinentes à norma; e exógenos, típicos para qualificar a *destinação* ou *devolução* do tributo. Quem assim opera, erra duplamente. Dentro e fora da própria classificação que pretende impor.

A “destinação” é elemento de *afetação constitucional da receita* obtida a partir do tributo já instituído, o que é feito para *impostos* (157-159, 167, IV, Constituição Federal) e *contribuições*, em vista dos orçamentos das diversas pessoas políticas ou autarquias e órgãos próprios, como forma de alimentação dos respectivos créditos orçamentários, no regime de parafiscalidade. Com isso, o *Constituinte retirou do legislador orçamentário a disponibilidade sobre tais receitas*, de modo a impedir quaisquer desvios. E assim também a receita de *contribuições de melhoria* e de *taxas*, além dos impostos excluídos pelo art. 167, IV, da CF, posto serem receitas previamente afetadas às

²⁹ Cfr. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 711-41; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*, 3. ed., SP:, 1998, p. 104-9; Este último Autor chega a dizer que a teoria da causa alcança “a destruição do Direito Tributário (destruição do que há de *jurídico* dentro do Direito Tributário) restando apenas o Tributário” (p. 09). São críticas que distam mais de quarenta anos e já estão profundamente consolidadas na doutrina nacional.

respectivas despesas. Resumindo, todo tributo é finalístico, quando visto sob a ótica do destino da receita auferida com sua instituição.

“Tributo”, enquanto regra de conduta, vincula, numa dada relação jurídica, Estado e contribuinte. O destino da receita envolve aplicações orçamentárias e, quando muito, relações entre pessoas políticas ou órgãos e pessoas de direito inerentes à administração. A devolução não é algo que se possa definir como relação tributária *stricto sensu*, mas somente de forma *lato sensu*. Jamais poderíamos dizer que a devolução de ICMS qualificaria este imposto como empréstimo compulsório! Como pode ser possível usar critérios tão destoantes para descrever as espécies de tributos, cumulativamente?

Coisa muito diferente, entretanto, é a *finalidade* vista como “motivo constitucional” para o exercício da “competência” legislativa³⁰ em matéria tributária. Como nenhuma norma pode ser instituída sem que antes tenhamos por atendido tal requisito de validade (exercício de *competência*), podemos identificar em determinadas formulações de categorias de receitas públicas, no caso, nas contribuições, exigência constitucional de influência entre o exercício de tal competência e os critérios acomodados na *materialidade da hipótese* normativa e na *base de cálculo* e definição de *contribuinte*, presentes no conseqüente da norma jurídica tributária. Destarte, em se tratando de matéria tributária, a correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferente presta-se como *conditio sine qua non* para a validade do ato normativo de criação de tributos ou modificação do regime impositivo de tributo já instituído. Harmoniza-se a classificação, fundada no equilíbrio entre função da competência e a designação da espécie de tributo. E só no caso das *contribuições*³¹, que podem

³⁰ Nesse sentido, veja-se o Voto do Ministro Moreira Alves, da maior precisão: “Assim, é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto de sua arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a Constituição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes”. RE 146.733, Ac. do Pleno, julgado em 29/6/1992. publicado na RTJ 143, p. 691.

³¹ A este assunto, a melhor doutrina, nacional e estrangeira, dedicou longas páginas de sopesados e ainda hoje, passados quase dois séculos de acesas discussões, não se tem ainda por assentada as inquietações que animaram os debates de ontem e do agora. Cfr.: ATALIBA, Geraldo. *hipótese de incidência tributária*, 6ª ed., SP: Malheiros, 2001; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* (Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi). RJ: Forense, 11ª ed., 1999; _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi). RJ: Forense, 1997; BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, 156 p.; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed., SP: Lejus, 1999, p. 362-449. BORGES, José Souto Maior. Contribuições – caráter tributário. In: *Revista de Direito Tributário n° 34*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuições especiais no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. SP: RT, 1985, n° 31, p. 127-41; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 15ª ed. SP: Saraiva, 2003; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2000; CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. SP, 1964, s/e.; COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Tributo, imposto e taxa. *Revista de Direito Administrativo*. RJ: FGV, 1964, v. 78, out.-dez., p. 26-37; FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da para-fiscalidade*. Salvador: Progresso, 1955, 113 p.; FEDELE, Andrea. *La tassa*, Siena: Ed. Senese, 1974, 209 p.; GIANPIETRO BORRAS, Gabriel. *Las tasas en la Hacienda Publica*. Montevideo, 1959; GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 7ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. _____. IAA – contribuição de intervenção. In: *Revista de Direito Tributário n°*

ter materialidade de imposto ou taxa, i.e., de tributo vinculado ou não-vinculado, dá-se essa particularidade, de exigência de adequado equilíbrio entre o “motivo constitucional” e os elementos da norma tributária (materialidade, base de cálculo e contribuinte). Sendo a competência um dos elementos de validade da norma³², prévio à sua existência, não saímos do critério eleito, que é tipicamente normativo.

4.2 Importância do “motivo constitucionalmente determinado” na formação da norma tributária

Antes de seguir adiante, uma breve parada para bem assentar o que se quer dizer com “motivo constitucional”, como condição de vínculo material entre a ação legislativa e o programa material da norma tributária.

Às escolhas políticas do legislador em matéria tributária antepõem-se limitações constitucionais que se reportam a novas e velhas questões da teoria jurídica. E aqui recolocam-se velhos problemas, mui especialmente o seguinte: quais os limites dos *atos legislativos* no atendimento do princípio da motivação? melhor, haveria, para as leis tributárias, a necessidade de atendimento de um motivo próprio, na criação de tributos? Entendemos que sim.

Para a prática do exercício legislativo, em algumas searas, a competência

53. São Paulo: Dialética, Jul/set 1990. GRECO, Marco Aurélio. (coordenador) *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. RJ: Forense, 1988, p. 62-95; MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no Direito Brasileiro*. Belo Horizonte: s.e., 1968; MORSELLI, Emanuele. *Studi di istituzioni e dottrine finanziarie*. Padova: CEDAM, 1936; POMINI, Renzo. *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Milano: Giuffrè, 1951; PUGLIESE, Mario. *Le tasse nella scienza e nel diritto tributario italiano*. Cedam, Padova, 1930; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *Contribuições para intervenção no domínio econômico no direito tributário brasileiro*. São Paulo, 1988, Tese (Livre Docência), 353 p.; _____. Contribuições especiais – noções gerais – contribuição de intervenção no domínio econômico. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 12*. Revista dos Tribunais: São Paulo, jul/set. 1995. NASCIMENTO, A. Theodoro. *Preços, taxas e parafiscalidade*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. RJ: Forense, 1977, v. VII, 487 p.; QUÉROL, Francis. *La parafiscalité*. Paris: CNRS Droit, 1997, 223 p.; SCHMÖLDERS, Günther. *Teoría general del impuesto*. Madrid, 1962; SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª ed., RJ: Edições Financeiras, 1964; _____. ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional (parte geral)*, 2ª ed., SP: RT, 1984, 141 p.; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: IEP, 1975, 6 v.; TÔRRES, Heleno Taveira. Contribuições – constitucionalidade. In: *Revista de Direito Tributário nº 85*. São Paulo: Malheiros, 2002. UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed., SP: Malheiros, 1999; VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1996; VANONI, Ezio. *Natura ed interpretazione delle legge tributarie*. Padova: CEDAM, 1932;

³² Como diz Celso Antonio Bandeira de Mello: “Quando se trata de aplicar uma regra de direito, ela tem de ser compreendida em seu todo, como unidade que é, na qual os vários ‘elementos’ se apresentam correlacionados, pois cada um deles se articula com os demais. Por isso a *competência* só é validamente exercida quando houver sido manejada para satisfazer a *finalidade* que a lei visou, obedecidos os *requisitos procedimentais* normativamente estabelecidos, presentes os *motivos* aptos para justificar o ato, adotada a *forma* instrumental prevista e através de conteúdo juridicamente idôneo.” (grifou-se). MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Legalidade, motivo e motivação do ato administrativo. *RDP*, 90/57-69; Mesmo que esta afirmação tenha sido feita em atenção à elaboração dos atos administrativos, aplica-se na sua plenitude aos demais atos estatais, como a produção legislativa.

do Legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazo e modos de elaboração do texto legal. Assim no Direito Tributário. Neste campo, cabe ao legislador apreciar se o tributo que deseja criar enquadra-se num ou noutra *motivo* que a Constituição Federal determina como critério prévio de instituição, além do *procedimento* específico e da *autoridade* competente para tal. É preciso avaliar, sempre, caso a caso, se o legislador respeitou, ou não, os limites *atribuídos* pela Constituição.

É de meridiana suposição que o *Estado Democrático de Direito* responde pela necessária proteção aos indivíduos contra o arbítrio, vinculado que é a regras previamente estabelecidas, cuja coerência sistêmica não lhe permite uma ilimitada discricionariedade de ação. Por conseguinte, todo e qualquer ato estatal deve ter um *motivo* previamente delimitado pelo ordenamento, em lei ou na própria Constituição, a depender do tipo de ato jurídico de direito público: legislativo, judicial ou administrativo. É o princípio da submissão do Estado à ordem jurídica³³.

Desta feita, considerando o princípio da supremacia constitucional, que coloca a Constituição como vértice do sistema jurídico positivo, todo e qualquer ato legislativo só será legítimo e válido se disposto em consonância *formal* (autoridade competente e processo) e *material* (motivo) com o seu texto. Como dito, para todo ato estatal deve haver um correspondente *motivo* que o legitime e lhe proporcione validade, como pressuposto³⁴ necessário para a conformação do fato que o estabelecerá como norma no sistema jurídico; é a situação de direito, enfim, que autoriza ou exige a prática de elaboração do ato. E todo motivo encontra-se adstrito aos fins de interesse público, de forma incindível.

Assim, se a *validade formal* exige um processo específico e uma autoridade competente para inserção da norma como pertinente ao sistema jurídico; a *validade material* exige a plena adequação com o conteúdo da norma hierarquicamente superior, como seu fundamento, sob pena de invalidação. Temos, então, que, em não havendo obediência do legislador aos motivos (materiais) estabelecidos constitucionalmente, irrompe no sistema um problema de contradição sistêmica (incompatibilidade vertical), que implica em vício de excesso de poder, em uma inconstitucionalidade. Qualquer desconformidade entre o “fato-norma” - lei³⁵ - introdutor da norma

³³Ver: GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto amministrativo*, 3ª ed., Milano: Giuffrè, 1993, II v., 859 p.; GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*, Buenos Aires: Macchi, 1982, v. I; GRAU, Eros Roberto. *Crítica da discricionariedade e restauração da legalidade*. ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (org.). *Perspectivas do direito público*, Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 307-35; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Legalidade, motivo e motivação do ato administrativo*. *RDJ*, 90/57-69; STASSINOPOULOS, Michel. *Traité des actes administratifs*. Athenas: LGDJ, 1973, 315 p.;

³⁴para fins da presente argumentação, não estou considerando o aspecto fático do motivo. Tratamos aqui dos motivos de direito, da previsão abstrata dos pressupostos materiais e objetivos para elaboração de um ato normativo em matéria tributária;

³⁵Entenda-se “lei”, para efeito deste estudo, como um fato jurídico, resultante da incidência de normas constitucionais. Lei como “fato-norma”. Como fato, então, não pode prescindir de seus pressupostos, particularmente os normativos, sem os quais sua legitimidade e validade ficariam comprometidas. Ausentes tais pressupostos, restaria a finalidade desvirtuada e não se teria por

instituidora de tributos e o texto constitucional (que lhe serve de pressuposto normativo - motivo), impõe-se o controle de constitucionalidade, que se estende ao exame dos motivos (matéria), para declarar a invalidade da lei viciada. Em consequência, todo ato que exceda os limites formais ou materiais por ela estabelecidos é inválido e, por conseguinte, inconstitucional³⁶.

Diversamente do “vício formal” (relativo ao processo ou à autoridade competente), o “vício material” do ato normativo, que diz respeito à *incompatibilidade entre o conteúdo da lei e a correspondente demarcação constitucional da matéria*, envolve um necessário excesso de poder do legislador. E bem se sabe que este vício de inconstitucionalidade constitui-se num dos mais sérios problemas que o direito tem para enfrentar.

Destarte, a discricionariedade do legislador é limitada, pela consagração da vinculação do ato legislativo às normas e fins (materiais) da Constituição, para efeito da compatibilidade e congruência vertical do sistema de normas jurídicas em nosso sistema. É a aplicabilidade do princípio da *proporcionalidade*, ou da *vedação do excesso de poder*.

Postas essas premissas, passamos a analisar a aplicabilidade da noção de “*motivos constitucionais*” na instituição legal dos tributos em espécie, único admissível para permitir a combinação das competências tributária com ambiental, para os fins de criação e aplicação dos tributos existentes no sistema jurídico-tributário brasileiro.

Em um sistema constitucionalmente analítico como o brasileiro, quanto à matéria tributária, não há, para o legislador, ampla discricionariedade na formulação de leis instituidoras de tributos ou pertinentes aos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos mesmos. A própria Constituição Federal já demarcou, previamente, em angustas fronteiras, os limites da ação legiferante, formal e materialmente, porque os motivos para a instituição de um ou outro tributo já estão objetivamente definidos como sendo os critérios necessários para a qualificação da tipologia do tributo que se queira instituir, dentre os tantos possíveis no elenco constitucional (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuição ou imposto extraordinário), conforme os procedimentos adequados.

4.3 Irrelevância do destino da receita e do conceito de parafiscalidade

Atente-se. Quando digo que a finalidade é relevante, não estou me referindo ao “destino” da receita, à finalidade do atendimento efetivo da necessidade pública pelo emprego da arrecadação, mas sim ao “motivo” constitucionalmente admitido para o exercício da competência, que só a um tributo isso foi posto como vinculante para informar, também, os critérios

preenchida a relação de adequação entre o “fato-norma” (lei) e a regra constitucional, configurando-se uma espécie de “incompetência material” do legislador;

³⁶ “Define-se inconstitucional uma lei cujo conteúdo ou cuja forma contrapõe-se expressa ou implicitamente, ao conteúdo de dispositivos da Constituição.” NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, SP: Saraiva, 1988, p. 73;

normativos (materialidade, base de cálculo e contribuinte): às *contribuições*³⁷. Fala-se, pois, de *tributos dependentes de finalidade específica*, como motivo constitucional para o exercício da competência.

Desse modo, não serão espécies de “tributos ambientais” aqueles que simplesmente tenham sido criados para que sua arrecadação permita a formação de fundos específicos em favor da preservação e controle do meio ambiente ou similar. A finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225, da CF.

“Contribuições” e “tributos com destinação específica” são coisas distintas, portanto. Impostos, taxas e Contribuições podem ter destinação “geral” ou “específica”, a depender do quanto a Constituição tenha indicado ou a respectiva lei que a houver instituído ou modificado. Não é a *destinação da receita* que irá justificar a natureza jurídica do tributo como sendo imposto, taxa ou contribuição. O art. 4º, do CTN, já o antecipara, além de tantas outras evidências, como já o dissemos acima.

Geraldo Ataliba, tal como Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho, sempre, em todas as suas lições, fizeram questão de deixar muito claro que o *destino* do produto arrecadado não poderia servir como critério para diferenciação das espécies tributárias, pois seriam legítimos requisitos que serviriam ao controle da instituição do referido tributo. Com razão. Não se pode admitir que uma teoria finalística, baseada na “causa” do tributo, sirva como critério para demarcar as espécies tributárias. A prudência científica cobra dos seus fautores coerência de premissas e conclusões. Assim, ou se faz uma classificação das *competências* ou se procede a uma classificação dos *tributos* instituídos em lei específica, a partir daquelas competências.

Para a *ciência do direito*, ao descrever nosso sistema constitucional, não lhe resta outra alternativa senão identificar um critério comum às espécies de tributos. Contudo, como a Constituição não cria tributos, mas apenas dispõe competências, o máximo que a doutrina poderá fazer será classificar tais competências, também. E aqui se apresenta o que chamamos de *motivo constitucional para a ação do legislador* na criação das leis tributárias, segundo o elemento erigido pela Constituição como fundamentação do agir legislativo: i) *empréstimo compulsório* e ii) *contribuições* – para atender finalidades preestabelecidas, como criação de previdências, investimentos relevantes, intervenção no domínio econômico etc; iii) *taxas*, em vista da utilização de serviços públicos prestados de modo efetivo ou postos à disposição do interessado; iv) *contribuição de melhoria*, a partir de prévia construção de obras públicas (com valorização), para recuperação (total ou parcial) do seu custo; e v) *impostos*, quanto ao exercício de competências, visando a formação do orçamento geral.

Essas são classificações possíveis, mas não suficientes para separar

³⁷ Perceba-se que no caso do Empréstimo Compulsório (art. 148, CF) e dos Impostos Extraordinários (art. 154, II, CF) o *fim* não se presta para qualificar o conteúdo das regras instituidoras. Em verdade, tanto um quanto outro serão sempre espécies de impostos com arrecadação afetada a uma despesa específica. Contudo, mesmo nestes casos, cessadas as causas, deverão cessar as cobranças, na mesma proporção.

espécies tributárias e a elas atribuir regimes jurídicos próprios. Faz-se mister que se verifique a presença dos elementos típicos da regra-matriz de incidência que lhe ofertam identidade. Sendo o tributo espécie de obrigação, construída como norma de conduta, a qualificação jurídica de suas espécies deve vir a partir de uma análise da regra-matriz de incidência possível, pertinente aos elementos de composição desta (hipótese de incidência e base de cálculo), após sua efetiva instituição. Nunca antes. O “motivo” de vínculo com a preservação ambiental, portanto, deve ser identificado na própria estrutura da regra-matriz de incidência, e não fora ou no simples destino da arrecadação.

Vamos pensar nas possibilidades do relato do fato jurídico qualificado pela norma jurídica. Este pode ser lícito ou ilícito. Sendo ilícito, o correspectivo será de multa ou indenização. Caso lícito, teremos prestações contratuais ou prestações compulsórias. Estas, por sua vez, podem decorrer de alguma forma de agir estatal específico, prestação de serviço público, exercício de poder de polícia ou construção de obra pública; pode advir de algum ato desvinculado de qualquer agir estatal, revelador de capacidade contributiva; como poderá decorrer de situações fáticas vinculadas à própria finalidade demarcada: as *contribuições*, quanto a fatos jurídicos tributários vinculados ao setor submetido à intervenção do Estado na economia, ao setor social no qual a União deva atuar ou mesmo à relação corporativa entre filiado e entidade. E foi assim que a Constituição repartiu-os, pela tomada de tais pressupostos, dividindo-os em impostos, taxas e contribuições. Ocorre que às contribuições, não tendo definido expressamente a maioria das hipóteses de incidência, preferiu que a norma de competência servisse a esta finalidade, exigindo atuação da União nas respectivas áreas, como veremos mais adiante.

E se o destino da arrecadação não as caracterizam, tampouco a *parafiscalidade*. E muitos querem identificar os tributos ambientais como sendo aqueles que permitem destinar recursos para determinadas entidades, como o IBAMA, em favor das funções constitucionais e legais que tais órgãos devem exercer em favor da proteção ambiental.

No passado, nas teorias de Morselli e outros³⁸, a parafiscalidade era critério que servia inclusive para promover adequada diferenciação entre as contribuições e os demais tributos. Isso era explicável, porque nos idos do início do século XX a distinção que se fazia entre os tributos baseava-se exclusivamente na destinação que a legislação dava aos tributos: i) impostos, destinados a cobrir despesas gerais do Estado; ii) taxas, tributos que tinham por finalidade cobrir despesas específicas e divisíveis, prestadas aos contribuintes. Por isso, a justificar um *tertius genus* de tributos, viu-se no destaque orçamentário da parafiscalidade o melhor fundamento, conferindo a estas figuras a legitimidade de que careciam. Inicialmente, vista como *taxa*

³⁸ Para um estudo das várias orientações sobre parafiscalidade, na evolução do conceito de tributo, cfr.: NASCIMENTO, A. Theodoro. *Preços, taxas e parafiscalidade*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. RJ: Forense, 1977, v. VII, p. 395-474; FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*. Salvador: Progresso, 1955, 113 p.; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *Contribuições para intervenção no domínio econômico no direito tributário brasileiro*. São Paulo, 1988, Tese (Livre Docência), p. 17-110; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi). RJ: Forense, 1997, p. 583-663;

especial, depois como *imposto especial*, para, em seguida, ser vista como espécie autônoma, na modalidade de “contribuição especial”.

Assim a via Morselli, que deu ênfase aos estudos já bem adiantados da Parafiscalidade. Para ele, sua formulação baseava-se na separação das necessidades públicas em *fundamentais* e *complementares*.³⁹ As primeiras, sustentadas por impostos, corresponderiam às necessidades políticas do Estado, na sua forma típica de atividades primárias do Estado, inerente a todos os cidadãos; enquanto as segundas, às finalidades sociais e econômicas de grupos. A tais necessidades complementares, de grupos, corresponderia a exigência de atendimento por meio de contribuições parafiscais, segundo as atividades de certos órgãos criados especificamente para esse fim: sindicatos, previdências etc.

A definição de parafiscalidade encontra-se em franca superação, concebida, hoje, mais como prática de organização burocrática da organização de gastos públicos, do que propriamente como algo que possa informar o conteúdo de normas jurídicas. No máximo, reduz-se a uma questão de qualificação do sujeito ativo.

No exercício da competência, cumprirá ao Legislativo indicar todos os elementos integrantes da norma tributária, inclusive o *sujeito ativo* da relação jurídica tributária. Para tanto, ele poderá manter a própria pessoa de direito público interno dotada da respectiva competência, quanto atribuir a terceiro o direito de exigir e arrecadar o tributo dos sujeitos passivos correspondentes. Neste ponto, quando autorizado pela Constituição, caso o legislativo resolva ainda atribuir o resultado da arrecadação ao próprio sujeito ativo, ter-se-á então o fenômeno da *parafiscalidade*⁴⁰. Veja-se que a *pessoa competente*, o *sujeito ativo* e o regime de *parafiscalidade* são conceitos distintos e, mesmo quando relacionados entre si, insuficientes para servir a uma nota distintiva do conceito de tributo ou de suas espécies, porque a parafiscalidade pode ocorrer quanto aos *impostos* (Imposto sobre a Renda retido na Fonte de servidores públicos estaduais e municipais, são arrecadados por estas pessoas e mantidas com elas a receita proveniente, como se desse do art. 157, I, e 158, I, da CF), quanto às *taxas* (pedágios etc) ou quanto às *contribuições* (entidades de categorias profissionais ou econômicas, previdência social etc).⁴¹

³⁹ Cfr. MORSELLI, E. *Parafiscalidade e seu controle*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954.

⁴⁰ Mesmo na França, onde surgiu essa denominação, já se tem claro o entendimento da sua evidente superação. Vejam o que diz Francis Quérol, em festejada monografia a respeito: “La parafiscalité présente la caractéristique de n’avoir été, pendant plus de vingt ans, qu’une fiction, un fantôme juridique : elle était visible sans que l’on pût précisément dire ce dont il s’agissait. (...) À l’origine, la parafiscalité regroupait un ensemble de prélèvements hétérogènes dont les seuls points communs résidaient dans le caractère contraignant de ceux-ci et leur non-inscription dans la loi de finances. D’aucuns insistaient également sur le fait que les taxes parafiscales étaient perçues au profit d’organismes différents de l’État. Mais pour le reste, la parafiscalité ne possédait point de définition”. QUÉROL, Francis. *La parafiscalité*. Paris: CNRS Droit, 1997, p. 25 ;

⁴¹ Entre nós, Yone Dolácio soube destacar muito bem o campo da parafiscalidade: “Na melhor doutrina, o neologismo parafiscal, introduzido na linguagem financeira da França pelo Inventário Schuman e cedo copiada pelo Brasil, designa tributos que, às vezes, são taxas e, outras vezes, impostos. Não raro apresentam formas híbridas de impostos e taxas. Mas de específico tem só a delegação às entidades beneficiadas com a arrecadação”. OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *Contribuições para*

Ocorre inclusive com receitas que não são tributos, como se vê no caso das compensações financeiras⁴² e *royalties*, do art. 20, § 1º, da CF. Ademais, nada impede que a pessoa arrecade e transfira o seu resultado diretamente para outro órgão, fundo ou despesa, diferente do sujeito ativo, mas relacionado com este para os fins de atendimento das finalidades às quais se encontra vinculada a instituição da contribuição interventiva⁴³, previdenciária ou típica de categorias econômicas ou financeiras. São múltiplas as opções de política financeira do Estado.

Seguindo ainda nas desmistificações necessárias, a *parafiscalidade*, enquanto modo de financiamento de órgãos ou entes públicos, mediante atribuição direta de receitas arrecadadas, não é um regime inerente a todas as contribuições. O fato de se ter atribuição constitucional para contribuições previdenciárias, vinculadas a orçamento próprio, não quer isso dizer que todas devam ser parafiscais. E daí todos os efeitos que disso possam decorrer tampouco se deve aplicar de forma inerente a qualquer espécie de contribuição.⁴⁴ Diga-se os mesmos quanto aos princípios aplicáveis, como é o

intervenção no domínio econômico no direito tributário brasileiro. São Paulo, 1988, Tese (Livre Docência), p. 17-110;

⁴² Cfr. TORRES, Heleno Taveira. A compensação financeira (art. 20, § 1º) na discriminação constitucional de rendas – regime jurídico e aspectos tributários. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. BH: Del Rey/ABDT, 1999, a. II, nº 3, mai.-ago., p. 127-85;

⁴³ Cfr. art. 4º, da Lei 10.168/00;

⁴⁴ A pensar diversamente, vejam-se as decisões do STF, como exemplo: Constitucional. Tributário. Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM: contribuição parafiscal ou especial de intervenção no domínio econômico. C.F. art. 149, art. 155, § 2º, IX. ADCT, art. 36. “I. - Adicional ao frete para renovação da marinha mercante - AFRMM - é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (C.F., art. 149). II. - O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, § 2º, IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. III. - Recurso extraordinário não conhecido”. RE- 177137/RS, Relator(a): Min. Carlos Velloso, publicado no DJ em 18/04/97, p. 13788. No passado fora qualificada como “taxa” de *renovação da marinha mercante*, porque assim a referia a Lei nº 3.381, de 24/4/58. O próprio STF seguia tal entendimento: . RE 5.239, Ac. da 3ª T., de 11.3.66, Rel. Min. Luiz Gallotti, RTJ 37/46. Em seguida, passou a referi-la como imposto especial, como se pode ver no seguinte Voto: “Taxa de Renovação da Marinha Mercante. I. Apesar da denominação legal, é imposto com aplicação especial. II. Nesse caso, sua exigência aos mineradores e exportadores de minerais é ilegítima, à luz do § 1º da Lei nº 4.425/64”. RMS nº 18.742-GB, Ac. da 2ª T., de 4.6.68, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, RTJ 46/641. Cfr. RE 85.188-RJ, de 20.9.77, Rel. Min. Cunha Peixoto, RTJ 90/179; já sob a égide do Decreto-Lei nº 1.142, de 30.12.70, que a denominava de *adicional ao frete para renovação da marinha mercante*. Registre-se, contudo, que muitos ainda não aceitavam tais contribuições como espécies de tributos, como se pode ver do seguinte Voto: “Adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante. Dês que não constitui tributo, sob qualquer de suas formas, é exigível sobre a remessa de mercadorias nacionais à Zona Franca de Manaus”. RE 88.943-SP, Ac. da 2ª T., de 14.3.78, Rel. Min. Djaci Falcão, RTJ 85/349. Na atualidade, após a CF/88, pacificou-se o entendimento em torno da natureza tributária de tais contribuições. Cfr.: Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 209.437-6, Ac. - 1ª Turma. Rel. Min. Octavio Gallotti. Julgado em: 28.4.98, publicado no DJU, de 28.8.98. Nova discussão foi aberta recentemente em torno do Adicional de Tarifa Portuária, também considerado como CIDE: “Constitucional. Tributário. Adicional de Tarifa Portuária-ATP. Lei 7.700, de 1988, art. 1º, § 1º. I – Natureza jurídica do A.T.P.: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. II – Voto do Relator, vencido no fundamento: natureza jurídica do A.T.P.: Taxa: criado por lei, Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º, remunera serviço público (CF, art. 21, XII, *d e f*; art. 175, Decreto 25.408/34). III- Constitucionalidade do A.T.P.:

caso do *princípio da solidariedade*. Ademais, *parafiscalidade e intervencionismo estatal* não se encontram em nenhum ponto. *Parafiscalidade* quer dizer apenas da manutenção de um orçamento próprio e separado, reservado à pessoa legalmente responsável pela exigibilidade e cobrança do tributo, na condição de sujeito ativo da relação tributária. A *intervenção do Estado* pode advir como consequência da aplicação do tributo, mas não como resultado da parafiscalidade⁴⁵.

Definida a competência tributária como outorga constitucional de poder legislativo para instituição de tributos, nos limites do quanto assim determine a Constituição, cumprirá ao respectivo órgão legislativo seu efetivo cumprimento, inclusive quanto aos limites materiais vinculados à finalidade (motivo constitucional para o agir do legislativo). Ao ser exercida, esgota-se a eficácia da *competência* tributária, que a partir de então permanecerá no sistema exclusivamente na função de fonte de legitimação e de controle para garantir a manutenção da norma legislada. Basta pensar no caso de cessação dos motivos que justificaram a criação de um empréstimo compulsório (art. 148, CF) ou um imposto extraordinário (art. 154, II, CF). Cessada a causa, cessa a motivação constitucional da lei, pelo exaurimento da competência, condicionada que estava à manutenção da situação de excepcionalidade. Digase o mesmo sobre as contribuições interventivas que no nosso entender são, também elas, de ordem temporã, devendo durar o tempo que perdurar a situação justificadora da intervenção no domínio econômico.

Todas as contribuições recebem demarcação prévia do seu campo material e das condições formais a serem adimplidas na oportunidade do exercício de competência tributária, para os fins de criação, por lei própria, do respectivo tributo. E aqui se apresenta a importância do “motivo constitucional” exigido para a respectiva instituição, como finalidade para a edição da norma.

Desta forma, a contribuição de intervenção sobre o domínio econômico poderá ter cunho parafiscal, mas esta peculiaridade jamais poderá ser reclamada como elemento caracterizador da sua natureza de contribuição interventiva, inclusive em matéria de proteção ou preservação do meio ambiente. É uma possibilidade de opção financeira, não a única. Sua característica fundamental será sempre a *função instrumental que pretenda implementar*, visando ao bem-estar da ordem econômica, no intuito de equilibrá-la, mediante a cobrança de um tributo, posto como meio, instrumento, de duração condicionada, até que se alcance o êxito almejado, por não estar finalisticamente vinculada à manutenção da existência e permanência do Estado.

Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º. RE nº 218.061-5. Ac. do Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 4/3/1999. Para considerações mais abrangentes, cfr.: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Atual – Pareceres*. RJ: Forense, 1997, p. 113-48;

⁴⁵ Mériqot ofereceu a seguinte definição de parafiscalidade: “uma técnica que, em regime de intervencionismo econômico e social, visa a criar e utilizar receitas de aplicação específica, extra-orçamentária, percebidas sob autoridade, à conta de órgãos de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários diretamente ou seja pelas repartições fiscais do Estado”. MÉRIGOT, Jean Guy-. *Elementos de uma teoria da parafiscalidade*. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, v. 33, jul./set. 1953.

E como negamos qualquer espaço para recurso à espécie de criação de “impostos” ambientais, admitindo somente cabimento de taxas e especialmente das contribuições de intervenção no domínio econômico, passemos à análise das limitações destas últimas, visto que as taxas estarão sempre vinculadas às atividades de poder de polícia ou de serviços públicos pertinentes, sem qualquer inovação que mereça especial demora meditativa.

4.4 Limites à instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, com aplicação ao bem ambiental

Cabe-nos agora ponderar a aplicabilidade do artigo 149 da Constituição Federal, para sabermos dos limites formais e materiais que a Constituição reserva à instituição das chamadas *contribuições de intervenção no domínio econômico*, com especial emprego às questões ambientais. Em seguida, fundados nestes elementos, passaremos aos demais preceitos que a Constituição reserva para a demarcação material do seu conteúdo.

Prescreve o artigo 149: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Guardando vistas a este artigo, é comum ouvir-se dizer que *contribuições são tributos sem hipótese de incidência previamente definida* (Roque Carrazza, Hugo Machado *et alli*), mas essa proposição não é de todo coerente com a Constituição Federal porque o art. 195 traz hipóteses de incidência previamente definidas para as contribuições previdenciárias e o próprio art. 149 define o arquétipo dos fatos jurídicos tributários típicos, para a criação de contribuições: sociais, de intervenção no domínio econômico ou de relações associativas com categorias profissionais ou econômicas, porquanto os fatos que se possam eleger como materialidades não podem se afastar desse quadro-fim.

As materialidades das contribuições já se encontram, em grande medida, pressupostas constitucionalmente, na medida que o art. 149 exige a atuação da União nas respectivas áreas. Logo, a materialidade da hipótese normativa deverá estar vinculada, não bem ao destino da receita, diretamente, porque isso não interfere na constituição da obrigação tributária, mas sim a uma situação que reflita tal *atuação da União nas respectivas áreas*, com afetação a um grupo específico. Isso é o que impede, por exemplo, a União de pretender criar um adicional de imposto sobre a renda, justificando-se pelo art. 149, no seu inteiro teor.

Para alguns, em desprezo do fenômeno histórico, seriam exceções, as referências que o art. 149 tece aos princípios fundamentais, ao mencionar aplicação restrita aos princípios da isonomia, legalidade e anterioridade, salvo para as contribuições previdenciárias. É a quintessência da superficialidade e literalidade empregadas à hermenêutica jurídico-tributária. Primeiro, tem-se a lembrar que um dos maiores debates teóricos travados em matéria de contribuições no País contava com corrente de pensadores que não apenas negavam a natureza de tributo a estas, mas também, por conseguinte,

chancelavam o interesse da União de não se vir limitada pelo CTN, além de reconhecer autorização ao Executivo Federal para editar Decretos, como instrumentos introdutórios de normas para dispor sobre contribuições, porquanto estariam afastadas da exigência de reserva constitucional de lei⁴⁶. Por fim, tais intérpretes admitiam que as contribuições poderiam ter como fundamento a discriminação, razão pela qual não se deveria aplicar o princípio da igualdade às referidas contribuições. Quis o Constituinte de 1988 erradicar esse tipo de preconceito, reafirmando, de modo peremptório, que às Contribuições aplicar-se-iam, sim, os princípios de legalidade, anterioridade e irretroatividade, além de todas as regras típicas das normas gerais em matéria de legislação tributária. Eis porque o art. 149 reporta-se apenas àqueles princípios, que não o faz por exceção, mas por reforço e consolidação do regime jurídico tributário.

Deveras, nenhum *tributo* (seja ele imposto, taxa ou contribuição), como bem indica o *caput* do art. 150, poderá ser instituído contra a liberdade de circulação (art. 150, V), em caráter discriminatório, tratando distintamente sujeitos que se encontrem em situações idênticas (art. 150, II, CF), ou contra a propriedade (art. 150, IV), com efeito de confisco, posto não ser sanção (art. 5º, XLVI, “b”; LIV). Tampouco poderia, a União, instituir contribuição que não fosse uniforme em todo o território nacional ou que implicasse distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro (art. 151, I, da CF) ou que pudesse atentar contra qualquer outro valor constitucionalmente positivado. Todas essas limitações materiais aplicam-se às contribuições, de modo indiscutível, salvo quando sejam referidas exclusivamente a determinada espécie de tributo, como taxas ou impostos. Eis porque as imunidades não são abrangidas por essa proteção, como as do art. 150, VI, consequência da sua diferenciação de impostos e taxas⁴⁷.

Cumprе salientar, com reforço, a importância do emprego dos valores concernentes aos princípios de não-discriminação e capacidade contributiva, mormente em se tratando de contribuições interventivas, que são rotineiramente afastados por alguns autores.

Por ser o princípio da capacidade contributiva o único critério admitido pela Constituição para distinções de regimes e tratamentos entre contribuintes, quando estes se encontrem em condições análogas, o recurso ao exercício de poder de polícia, salvo para o caso de criação de taxas (art. 145, II, CF), como meio para fundamentar efeitos de extrafiscalidade à atividade tributária, com o objetivo de conferir tratamento mais gravoso a qualquer situação, somente poderá ser aplicado nos exíguos casos para os quais a Constituição autoriza o seu uso, a exemplo das hipóteses do art. 153, § 1º, da CF, das contribuições de intervenção no domínio econômico, da

⁴⁶ Nesse grupo, ver o interessante estudo: MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. RJ: Forense, 1988, p. 62-95;

⁴⁷ Assim também já entendeu o próprio STF: “Legal, pois, a exigência desta contribuição, a qual, porque não constitui imposto, pode ser cobrada mesmo daqueles que gozam da imunidade a que se refere o art. 19, III, *d*, da Carta”. RE 77.530-SP. Ac. - 2ª Turma. Rel. Min. Thompson Flores. Julgado em 27/11/1973. publicado na RTJ, 73/842.

progressividade ou mesmo da seletividade no IPI e no ICMS. Dessome-se do rigor de tais limites que qualquer tentativa de emprego de extrafiscalidade há de ser antecipada de largo exame de compatibilidade com os princípios do sistema constitucional tributário⁴⁸.

A garantia contra o uso da extrafiscalidade agravante, geralmente criadora de efeitos discriminatórios, foi consolidada, na Constituição de 1988, no art. 150, II, ao prescrever o impedimento, para qualquer uma das pessoas políticas, de *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente* (...). A inserção do princípio de não-discriminação no sistema constitucional brasileiro é decorrência da adoção do princípio da capacidade contributiva como único critério para marcar a diferença de tratamento entre “contribuintes”. No plano *legislativo*, presta-se como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá ser revelador, com certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo⁴⁹. Desse modo, escolhido o fato impositivo (revelador de capacidade contributiva), e definida a base de cálculo e alíquota aplicáveis (gradação da carga tributária individual), exaure-se o papel do princípio de capacidade contributiva no âmbito legislativo. Na aplicação, contudo, sua importância é ainda maior, por servir como o único critério de atendimento à tipicidade da quantificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido, pela graduabilidade necessária.

Mas, como se disse, sobre a instituição dessas contribuições, cabe separar os pressupostos formais e materiais.

4.4.1 Limitações formais à instituição de contribuições (Lei complementar e temporalidade da CIDE)

Sobre os limites formais à exigência de contribuições, alguns referem-se à presença de lei complementar para quaisquer uma delas como algo inafastável. Nada mais infundado. Ao que nos afigura, a Constituição reserva a exigência de lei complementar, salvo algumas exceções (150, VII), para todos os casos em que não se tenha a definição da materialidade do tributo previamente determinada, como no caso do art. 148 – empréstimo compulsório; ou do art. 154, I, no exercício da competência residual para impostos ou contribuições sociais (art. 195, § 4º). Como reconhecemos que o art. 149 faz referência à materialidade pressuposta, com fatos determináveis a partir da intervenção do Estado na ordem econômica ou de associação em

⁴⁸ Cfr. FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Roma: ESI, 1973, 155 p.;

⁴⁹ Corroborando essa opinião, afirma Roque Carrazza: “O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a *capacidade contributiva* das pessoas (físicas ou jurídicas)”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., SP: Malheiros, 2001, p. 77; Sobre a relação entre capacidade contributiva e extrafiscalidade, cfr.: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2ª ed., RJ: Forense, 1999, p. 77-84;

entidades corporativas, não nos parece que seja exigível o procedimento de lei complementar para a respectiva instituição dessas contribuições. Basta-se com lei ordinária.

Algo híbrido, entre requisito formal e material, é saber se a referência que o art. 149 faz ao art. 146, III, diz respeito ao processo legislativo ou aos pressupostos materiais das leis institutivas, ao atender à função segundo a qual cabe à lei complementar *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies (...)*, cobraria do legislador prévio pronunciamento legislativo, mediante lei complementar, definindo o tipo genérico, o arquétipo do conceito de “contribuição de intervenção no domínio econômica”. Neste ponto vale assinalar que essa regra cumpre uma função muito específica no ordenamento, qual seja: prestar-se como meio de eliminar conflitos de competência (art. 146, I, CF). Como essas contribuições são de competência exclusiva da União, dilui-se a utilidade de uma lei complementar para resolver “conflito de competência” (lembro aqui a função dicotômica das chamadas normas gerais de direito tributário). Eis porque descabe falar em uma pretensa “norma geral” necessária e imprescindível à instituição de tais contribuições. A remessa que faz o art. 149 ao art. 146 está diretamente relacionada com o dispositivo da alínea “b”, quanto aos procedimentos de constituição e exigibilidade, fiscalização e prazos de decadência e prescrição do crédito tributário. Ou seja, visa a afirmar a aplicação das normas gerais, presentes no CTN, às contribuições, o que foi alvo de grandes celeumas no passado e agora dá-se por superado o discurso.

No que tange especificamente à CIDE, destaque-se, ademais, como critério de limitação formal, haja vista a excepcionalidade da medida interventiva, de função regulatória⁵⁰, a prevalecer sobre função tipicamente arrecadatória, que sua instituição deve vir acompanhada de indicador da sua temporalidade, porquanto cessada a causa que lhe justifique, deve ser a cessação dos seus efeitos. Reafirmamos aqui o entendimento quase já consolidado na doutrina, salvo as hipóteses alocadas diretamente na Constituição, que toda CIDE deve ser temporária. Não se tem na Constituição nenhuma disposição que requeira sua permanência ordinária, como é o caso da manutenção da Previdência Social, para as contribuições sociais, ou entidades de classe e sindicatos, para aquelas corporativas. Entendemos que a competência para instituir e cobrar tais contribuições interventivas devem cessar tão logo cessem as causas excepcionais que as justificaram, a exemplo do quanto de se deve verificar com o Imposto Extraordinário (art. 154, II, CF) e Empréstimo Compulsório (art. 148, CF).

⁵⁰ Fábio Konder Comparato destaca, com forte tinta, a natureza de “medida exceptiva” do intervencionismo no domínio econômico. Cfr. COMPARATO, Fábio Konder. Intervenção no domínio econômico – sociedade de economia mista – alienação de ações. *Revista de Direito Administrativo*. RJ: FGV, 1980, v. 142, p. 179. Cfr. ainda: MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O Estado e a ordem econômica. *Revista de Direito Administrativo*. RJ: FGV, 1981, v. 143, p. 37-50. FAGUNDES, Seabra. Da ordem econômica na nossa Constituição. *Revista Forense*. RJ: Forense, 1968, v. 222, p. 21 e ss.; GRAU, Eros Roberto. Intervenção do Estado no domínio econômico. *Enciclopédia Saraiva*. SP: 1977, v. 46, p. 65 e ss.;

4.4.2 Limitações materiais, com particular aplicação à CIDE

Sobre os pressupostos materiais, temos que as contribuições do 149 exigem a atuação da União nas respectivas áreas (social, econômico ou profissional), logo, a materialidade da hipótese normativa deverá vir vinculada, não bem ao destino da receita, diretamente, porque isso não interfere na constituição da obrigação tributária, mas a uma situação que reflita atuação nas áreas que menciona.

Apesar de termos sua aparição, na prática, há mais tempo, foi somente a partir da Constituição de 1967, no art. 157, § 9º, que nos chegou a primeira regra atributiva de competências em matéria de contribuição de intervenção no domínio econômico, alocada no capítulo “da Ordem Econômica e Social”, com a seguinte redação: “Para atender à intervenção no domínio econômico de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer”. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, trouxe o referido dispositivo para o capítulo do sistema tributário nacional, inserindo-o no art. 21, § 2º, I, autorizando a União a instituir contribuições “tendo em vista a intervenção no domínio econômico”. Todavia, conservou no art. 163 limites materiais evidentes à edição da respectiva lei, autorizada apenas no seguinte caso: “a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e as garantias individuais”. Em seguida, no parágrafo único, reafirmava-se que aquela competência somente se poderia exercer nos limites do referido artigo, porquanto: “para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer”.

Tais limites materiais ao exercício da referida competência foram suplantados pela Constituição de 1988 por uma disposição mais ampla, que melhor afirma o compromisso do Estado Democrático e Social de Direito, na medida que o art. 174 menciona o planejamento como função essencial do Estado, no trato da ordem econômica, *in verbis*: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. Neste plano atual, ficou mais difícil quadrar os limites materiais das CIDEs, mas não impossível.

Essa é uma realidade decorrente das mudanças operadas no Estado moderno, com sua definição voltada à promoção efetiva da *função social* do mercado, na medida que se define como o encontro entre o exercício da vontade individual (mediante negócios) e os direitos de propriedade e de igualdade. Supera-se o liberalismo clássico, baseado no individualismo. Cumpre, agora, ao Estado, um dever de vigilância, de sorte a acompanhar tudo o que se passa na ordem econômica, analisando cada um dos seus domínios, isoladamente, para que saiba de antemão quais providências deva tomar em cada um deles. O Estado passa a ser, na ordem econômica, da qual ele é parte integrante, também, agente de controle e de vigilância das respectivas atividades, para os fins de planejamento, visando ao estímulo ou mesmo à

contenção de certas circunstâncias indesejáveis ao que fora planejado. Para alcançar este fim, vários são os instrumentos, como intervenção do CADE, dos órgãos de defesa do consumidor, daqueles de preservação ambiental ou mesmo das CIDEs, aplicadas a domínio econômico que se encontre sob os efeitos de alguma distorção temporária.

Sabe-se que na Alemanha tais contribuições não se confundem com tributos, porquanto instituídas sob a égide da autorização de intervenção indireta na economia, a exemplo do quanto acima se menciona, servindo de instrumento ao planejamento público, com existência temporária e plena liberdade de alcance. No Brasil nem de perto isso pode ser reclamado. Tampouco pode-se definir tais contribuições como tributos contraprestacionais, sob o amparo do ténue argumento de que as contribuições são cobradas para atender aos interesses de um dado grupo, quanto à intervenção do Estado. Radicaliza-se na visão ontológica da diferenciação entre as espécies de tributos fundada unicamente no destino da receita pública. Desde Giannini, como se viu acima, essa noção perdeu fôlego.

O uso de tributos com efeito regulador de mercados não é nenhuma novidade. Sabe-se bem que a simples instituição de qualquer tributo, por si só, já projeta conseqüências na ordem econômica. Todo e qualquer ato de criação ou aumento de tributo é intervenção direta e indireta sobre a macro e a micro economia de uma nação. Reclama-se, então, o traço diferenciador entre tais contribuições, tipicamente de intervenção no domínio econômico, e os demais tributos. E isso será sobremodo importante para responder à seguinte indagação: o que justifica a cobrança de uma tal exação de um sujeito que se vê, atônito, a se questionar, porque ele, a suportar tal peso de carga tributária?

Outrossim, nada impede que, para o mesmo fim, tenha-se a majoração de tributos, sua redução ou criação de incentivos fiscais, a depender do interesse envolvido, como instrumento de política pública, inclusive autorizados constitucionalmente, como é o caso dos Impostos de Exportação, Importação, Produtos Industrializados ou Créditos, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliários (art. 150, § 1º, CF), o Imposto Territorial Rural (art. 156), ou os incentivos fiscais (art. 151, I, CF), que podem servir para reduzir desigualdades regionais, aplicáveis em quaisquer dos tributos.

Alguns insistem em argumentar que as contribuições de intervenção no domínio econômico poderiam servir para a eliminação de desigualdades regionais, quando poderia, a União, criar CIDE para tal finalidade. Nada mais inconsistente. Até a literalidade do art. 151, I, não o corrobora, pois diz claramente aplicar-se a “tributos”, e não apenas a impostos. Por isso mesmo, nenhuma CIDE poderá ser criada com tal arranjo jurídico, carente de “uniformidade geográfica”. Intervenção na economia e garantia de equilíbrio regional são temas muito distintos; aquela exige meios próprios, dentre os quais a instituição de CIDE; este, aplicação de incentivos fiscais⁵¹ e destinação

⁵¹ Em matéria de incentivos fiscais, nossa Constituição de 1988 foi pródiga, comparando-se com as anteriores. Basta ver os artigos: art. 145, § 1º, ao tratar da capacidade econômica como limite à tributação; art. 149, quando as contribuições de intervenção no domínio econômico se prestem para as funções de estímulo; art. 150, I, c/c o seu § 6º, e com o art. 156, § 3º, III, no que respeita à exigência de legalidade; art. 150, II, e art. 3º, quando exige redução de desigualdades; art. 151, I, e art. 43, § 2º, ao estabelecer condições para a criação de incentivos fiscais, em detrimento do dever uniformidade

de verbas, de acordo com o regime de transferência constitucional do produto da arrecadação e constituição de fundos de participação e similares.

Certa doutrina já quis conferir à CIDE inclusive função de poder de polícia, à qual se poderia aplicar taxa ou CIDE, sendo os fundamentos e pressupostos compatíveis, mas não cabe qualquer paralelo entre tais finalidades⁵². Longe disso. Faz-se mister separar regime de atuação do Estado na ordem econômica (art. 173), intervenção do Estado em domínios econômicos (art. 174) e agir estatal de controle (art. 145, II). Poder de polícia é controle estatal, normalmente efetivado por atos de fiscalização, ao que se exige órgão público criado e em funcionamento, para que seja possível cobrar “taxa”, pela efetiva atuação estatal. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, diversamente, somente poderá ser instituída em casos de interesse de fomentar determinado segmento econômico (estímulo) ou desencorajar a atuação em certo domínio econômico, mediante a própria cobrança (desestímulo). Nada tem de poder de polícia, portanto, porquanto amparado nos fundamentos do Estado intervencionista.

Para resolver essas dificuldades, mister indicar o que se quer dizer com o conceito de domínio econômico, para os fins de aplicação da referida contribuição. Fora de discussão os modos de atuação do Estado na ordem econômica, usando de seus meios, diretamente (art. 173), por *absorção* de atividade econômica, ou mediante regras de controle específicas (tabelamentos etc), por *direção*. Entendemos, assim, por *domínio econômico* qualquer porção da ordem econômica, com atuação preponderante de agentes privados, cuja intervenção (do latim: *intervenire*, meter-se entre, colocar-se entre) deve ter função excepcional de fiscalização, controle, planejamento ou estímulo⁵³.

territorial dos tributos; arts. 19, I e 195, § 3º, impedindo a utilização de espécies de incentivos; e como forma de políticas de estímulo: art. 146, III, “c”, no que tange aos incentivos que as pessoas físicas devem conceder às cooperativas; art. 156, art. 170, IX e 179 (microempresas e empresas de pequeno porte); arts. 180 (turismo); 149, § 2º, I, 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, “a” (comércio exterior, para estimular exportações); 165, § 6º e 174 (planejamento); arts. 195, § 7º e 150, VI, “c” (entidades de assistência social); art. 215 (cultura); art. 217, IV (desportes); art. 217, § 3º (lazer como forma de promoção social); art. 218 (desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica); art. 225, I, II e III (meio ambiente); art. 227, § 3º, IV (proteção e guarda de criança ou adolescente órfão ou abandonado); ADCT, art. 40 (Zona Franca de Manaus) e ADCT, art. 76, § 1º (setor produtivo de certas regiões); ao exigir a reavaliação de incentivos concedidos, ADCT, art. 41; no que tange à aplicação de incentivos à agricultura, mediante irrigação, art. 43, § 3º, e ADCT, art. 42; instituindo o Fundo Social de Emergência, ADCT, art. 71 e 72; e ainda aqueles relacionados com a determinação orçamentária, como são os art. 63, 163, 167, II, e 165, § 6º a 9º. Esta lista não é exaustiva, ausente que se encontra de algumas regras específicas sobre isenções que não guardam relação direta com o conceito de incentivo;

⁵² Cfr.: GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. SP: Dialética, 2001, p. 15. Para um estudo do papel interventivo do Estado, cfr. o interessante estudo: SCHUARTZ, Luis Fernando. Contribuição de intervenção no domínio econômico e atuação do Estado no domínio econômico. GRECO, Marco Aurélio (Coord.). In: *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. SP: Dialética, 2001, p. 15.

⁵³ Como bem menciona Yone Dolácio, “As atividades de estímulo e apoio às empresas privadas constituem dever do Estado. Estímulo e apoio envolvem medidas de fomento ou técnicas de encorajamento na expressão de Bobbio”, para induzir comportamentos em favor das empresas privadas. Obviamente, diante dessa valoração expressa, dentro dessas medidas estimuladoras jamais poderia ser admitida uma medida de intervenção no domínio econômico das empresas privadas. Se o propósito

Intervenção em “domínio econômico” não é o mesmo que atuação na “ordem econômica”. Naquela, presentes os motivos, o Estado opera sobre segmentos delimitados, agindo quando necessário e conveniente ao bom funcionamento da ordem econômica como um todo; nesta, o Estado permanece, com órgãos próprios, em constante operar, mediante controle e fiscalização, visando a evitar perturbações da macroeconomia, como se vê nos casos dos setores cambial, financeiro, de consumo e concorrência, dentre outros (concentrações de empresas, preços, desaquecimentos, desempregos, desenvolvimento tecnológico etc).

A intervenção deve, assim, cumprir um programa constitucional, que possa habilitar o Estado à ação no segmento da *ordem econômica*, sem reflexo sobre o todo. Isso poderá ser feito: i) visando a criar condições favoráveis de expansão e crescimento, como é o caso do emprego das várias modalidades de incentivos fiscais (art. 150, § 6º; art. 151, I; art. 165, § 6º, CF etc); ou ao ii) desestímulo, mediante aumento de tributos que se possam aplicar na hipótese (ex.: art. 150, § 1º, CF) ou cobrança da CIDE, podendo esta ser cobrada cumulativamente com o tributo aumentado. E nada impede que para equilibrar forças no mercado, possa, o Estado, usar iii) medidas de contenção sobre um grupo, para aplicação dos recursos arrecadados no incentivo e estímulo daquele grupo que eventualmente encontrava-se em dificuldades, como se vê na CIDE-petróleo, em favor dos programas de álcool.

Destarte, quando aplicada com o fim de desestímulo de atuação num dado setor econômico, o grupo de contribuintes deverá manter inequívoca atuação no segmento; quando planejada para os efeitos de estímulo mediante aplicação da receita arrecadada, deve-se verificar a efetiva relação entre o meio (a contribuição) e o fim (intervenção no domínio econômico), tendo o grupo dos contribuintes de algum modo vinculado aos destinatários dos benefícios.

Por não se aplicar a toda a coletividade de contribuintes da materialidade afetada (mercadorias, serviços, propriedades), nada impede que a CIDE possa ser instituída mesmo sobre materialidades submetidas à competência alheia, de estados e municípios. Isso decorre do nosso convicto entendimento de que só poderá ser aplicada a um grupo precisamente demarcado, num segmento específico da ordem econômica, entendido como “domínio econômico”. Diga-se o mesmo para os impostos e contribuições da União, dès que presentes os fundamentos da sua instituição e respeitada a sua temporalidade.

A cobrança da CIDE sobre materialidade diferente do motivo que justifica o exercício competência findaria por servir à instituição de típico imposto com destinação especial, o que eivaria de inconstitucionalidade a lei institutiva, pela afronta ao art. 167, IV, CF, que proíbe vincular a receita de imposto a órgão, fundo ou despesa⁵⁴. E mesmo que o tributo tenha receita

desejado é o de apoiar, fomentar, estimular, seria incoerência, ao mesmo tempo, autorizar intervenção limitadora da ação dos agentes privados da economia” (p. 310).

⁵⁴ “Art. 167 - São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo”;

diretamente transferida para o orçamento, ele poderia findar por ser discriminatório na hipótese. Nenhuma liberdade, portanto, assiste à União para descrever o critério material das CIDEs. O segmento econômico escolhido, carente de intervenção estatal, em vista do desalinho que mantém com algum princípio reitor da ordem econômica, determina-lhes a materialidade possível.

O domínio ambiental parece ser, assim, campo muito propício para o emprego da CIDE, como instrumento de garantia do princípio contido no art. 170, ao reclamar que a ordem econômica, ao ter por fim assegurar a todos existência digna, observe a: “VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003), desde que se limitando sempre ao grupo vinculado à materialidade eleita, a partir do motivo constitucional.

Estes são os elementos que poderão servir como critérios de controle sobre o ato legislativo quando da eventual instituição de contribuições interventivas, ao que, firmes nos ideários republicanos e democráticos, esperamos que sejam sempre atendidos.

4.5 Finalidade interventiva como pressuposto da norma de competência – ausência de vínculo com o destino da receita como critério para classificação das contribuições

A “finalidade”, enquanto elemento da norma de competência das *contribuições da intervenção no domínio econômico*, é aspecto que nenhum dos autores que já discorreram sobre a temática de classificação dos tributos nega. Vale salientar, todavia, que coincidir o destino da receita do produto arrecadado com a espécie de tributo, é erro elementar da maior gravidade que não podemos corroborar.

Toda CIDE é típico instrumento que visa a alcançar um êxito específico, qual seja, a intervenção em determinado espaço material da ordem econômica, da qual o domínio *ambiental* é espécie. Desse modo, presente motivo razoável para a intervenção e a instituição do tributo prestando-se como instrumento adequado para colaborar com a erradicação do aspecto distorcivo, tem-se como legítima a criação da CIDE (i). Não sendo adequado como instrumento de colaboração, sua instituição será inconstitucional, por incompatibilidade com a finalidade-motivo (ii). Prestando-se como instrumento significativo, por ser excepcional, sua duração deverá ser temporária, na medida que deve vigor enquanto perdurar o motivo que lhe serviu como “motivo” (iii). Se não mais persistem os motivos, não há justificativa constitucional para sua permanência, porquanto a competência deixa de lhe assegurar legitimidade. A condição para o exercício e manutenção da competência desaparecendo, exaure-se, com ela, a validade da lei institutiva da referida contribuição.

Os limites e a legitimidade da intervenção estatal na economia não dependem da vontade patrocinada pelo Estado ou da vontade ideológica dos governantes que o conduzem num dado episódio da sua evolução histórica; dependem, isso sim, da Constituição vigente e dos valores que esta alberga. Daí não ser possível ao Estado criar limites estranhos ao quanto lhe compete na regulação da economia, os quais somente podem ser praticados sobre

aqueles interesses que afetem aspectos coletivos e com a finalidade de garantir os princípios constitucionais maiores, como os do art. 1º, 5º e 170, da Constituição.

Em um sistema constitucionalmente analítico, como o brasileiro, quanto à matéria tributária, não há, para o legislador, ampla discricionariedade na formulação de leis instituidoras de tributos ou pertinentes aos procedimentos de arrecadação e fiscalização. É erro crasso dizer de uma pretensa liberdade do legislador para a instituição de contribuições interventivas em domínios econômicos, como o ambiental. Sempre haverá limites, enquanto houver Constituição vigente.

Em vista disso, materialmente, pode-se reclamar os pressupostos do art. 170, de tal ordem que *a União poderá intervir em algum domínio econômico dê que visando a assegurar*: livre concorrência, defesa do consumidor, *defesa do meio ambiente*, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Mas não só. Poderá vir como forma de atuação nas atividades de transportes, desenvolvimento urbano, produção agrícola, atuação do sistema financeiro nacional, participação do capital estrangeiro, fomento à tecnologia dentre outros. Eis a União intervindo na respectiva área econômica, no espaço autorizado pela Constituição.

O fundamento material (motivo constitucional) da *contribuição de intervenção no domínio econômico*, advém do próprio art. 149, CF, que reclama uma atuação da União na respectiva área; que não será por uma presença do Estado, por substituição dos particulares numa dada área, tampouco numa simples regulação de setores econômicos, mas sempre para os fins de garantir correção ou estímulo a certo e bem quadrado domínio econômico, mediante “intervenção”.

Assim, é de se indagar: a destinação do produto arrecadado presta-se para o controle da espécie tributária em questão? Depende. Caso o interesse de intervenção seja de *indução*⁵⁵ *negativa*, para obter desestímulo significativo em determinado segmento da economia, ao que os impostos, pela exigência de caráter geral e de uniformidade geográfica, não poderia alcançar, sem prejuízo de outros contribuintes desprovidos de nexos com o âmbito da distorção setorial, a própria criação da CIDE já será, por si mesma, verdadeira intervenção na ordem econômica; revelando-se, per se, a finalidade-motivo para o exercício legislativo. Contudo, em se tratando de intervenção com *indução positiva*, quando a simples instituição não tem outra finalidade senão estimular determinado segmento, o que se pretende é ver a aplicação dos recursos arrecadados nesse orbe econômico. Nesse caso, a previsão legislativa poderá trazer tanto a indicação do destino exclusivo para o órgão competente ou fundo, como poderá prever a aplicação de determinado percentual, nunca inferior ao montante arrecadado, por dever de moral administrativa (art. 37), dos recursos do orçamento geral do Estado. O destino da receita arrecadada

⁵⁵ Sobre a indução da intervenção estatal, cfr.: GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 3ª ed., SP: RT, 1997, p. 136 e ss.

não qualifica espécies de tributos⁵⁶.

Por tudo isso, tem-se que a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico será sempre um excelente instrumento para a ação legislativa da União no domínio das questões ambientais. E nada impede que a União possa exercer sua competência em favor de Estados e Municípios, criando tais contribuições para que estas sejam cobradas e arrecadadas por estes, nas hipóteses que autorizar, desde que limitadamente aos sujeitos vinculados à ação específica que se pretenda coibir, com existência temporária, até que se possa erradicar as causas de danos ou se garanta a preservação necessária.

5. Considerações finais

Decerto que as suas vicissitudes são, em muito, reduzidas por não se lhes aplicar o regime tributário, porquanto não tenham natureza jurídica de tributo. Todavia, as implicações que a respectiva exigibilidade, toda ela definida pela União, podem se verificar para a relação contratual, bem como para os titulares da renda, exigem desta pessoa política respeito aos direitos de ambos: aos *concessionários*, sujeitos passivos da relação jurídica obrigacional, e aos *beneficiários* das transferências, mantendo para aqueles uma segurança jurídica plena e certeza do direito aplicável, além da manutenção da equação econômico-financeira do Contrato de concessão; e para os destinatários das receitas, a garantia de irredutibilidade das rendas, em obediência ao princípio federativo.

⁵⁶ Para Misabel Derzi, “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* (Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi). RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 1034.