

## Análise Crítica acerca do ICMS Ecológico e Repartição Ecológica do ICMS

Alexandre de Oliveira Netto

*Mestrando em Direito Tributário na Universidade de São Paulo - USP. Advogado.*

### *Resumo*

O presente artigo tem como objetivo analisar de forma crítica o que atualmente tem se convencionado chamar de *ICMS ecológico*. Partindo da premissa de que não se trata de um instrumento tributário, mas, sim, de um instrumento financeiro, faz-se uma apreciação sistêmica dos dispositivos constitucionais de defesa do meio ambiente, juntamente com os mecanismos de intervenção econômica de que o Estado dispõe para a consecução de tal fim, especialmente a tributação indutora. Analisa-se os seus limites e traça-se as diferenças fundamentais entre a tributação ambiental e a tributação ambientalmente orientada, considerando, ainda, as principais características do ICMS, para poder se diferenciar o *ICMS ecológico* do uso do ICMS como verdadeiro instrumento de defesa do meio ambiente.

### *Abstract*

The present article aim to analyze critically what currently has been named Ecological ICMS. Starting with the premise that this is not a tax instrument, but a financial instrument, do it an systemically appreciation of the constitutional devices of defense of the environment, combined with the mechanisms of economic intervention that the State can use for the achievement of such purpose, specially the inductive taxation. Looking at their limits and establishing the fundamental differences between the environment taxation and the taxation environmentally guided, also, considering the main characteristics of the ICMS, to be able to differentiate Ecological ICMS of the use of the ICMS as a true instrument of defense of the environment.

### **Introdução**

O presente estudo tem como foco central a análise do que hoje se convencionou chamar de *ICMS ecológico*, mas que, por suas características, não tem relação com a Ciência do Direito Tributário, e, sim, com o Direito Financeiro.

Ocorre que para podermos fazer uma análise crítica do respectivo instituto jurídico, entendemos ser necessário, primeiramente, fazer uma análise da proteção ao meio ambiente em nosso ordenamento jurídico constitucional, em especial, alguns princípios orientadores dessa proteção.

Cremos ser importante traçar breves comentários acerca da intervenção estatal como meio de proteção do meio ambiente, em especial por meio do uso da tributação indutora, abordando os principais limites à ela e, ainda, traçando a diferença entre tributação ambiental e tributação ambientalmente orientada.

A análise das principais características do ICMS, também se faz importante para podermos verificar se tal imposto pode ser usado como um mecanismo de indução tributária. Para tanto, trataremos da obrigatoriedade ou não do princípio da seletividade neste imposto e da natureza da repartição da arrecadação tributária.

A abordagem, de forma efetiva, das características do que tem se conveniado chamar de *ICMS ecológico* se torna essencial para a exposição do nosso entendimento a respeito de um verdadeiro uso do ICMS como mecanismo de defesa do meio ambiente.

Desta forma, iremos seguir a ordem dos temas aqui mencionados, para ao final expormos as nossas conclusões.

### 1. Proteção ao Meio Ambiente

A partir da década de 1970 do século XX, começa a surgir um movimento muito forte de juridicização constitucional de defesa do meio ambiente<sup>1</sup>, não que antes dessa época as Constituições não tratassem sobre meio ambiente, mencionavam. Mas de forma esparsa e secundária, com este movimento passa-se a abordar a questão sob outro prisma, vinculada ao direito fundamental à vida e à saúde.

Não restam dúvidas de que o marco histórico desse movimento foi a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Humano, em Estocolmo, em 1972, a qual, entre outras inovações, trouxe, expressamente, a vinculação do meio ambiente ao direito fundamental à vida, no sentido de aquele ser o meio para que se possa proporcionar uma vida digna e gozar de bem-estar; e, ainda, a obrigação de se preservar este meio em benefício das presentes e futuras gerações<sup>2</sup>.

Após essa conferência histórica, as primeiras Constituições a trazerem, expressamente, normas protetoras do meio ambiente vinculadas ao direito à vida e, portanto, como direito fundamental, foram as Constituições da Grécia (1975), de Portugal (1976) e da Espanha (1978)<sup>3</sup>.

No caso brasileiro, apenas com a Constituição Federal de 1988 é que o meio ambiente foi atrelado ao direito fundamental à vida e à saúde, e passou a ser, inclusive, uma obrigação a sua preservação para as presentes e futuras gerações.

Em seu Título VIII, ao tratar da Ordem Social, a CF/1988 estatui que:

“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.”

Ainda, ao tratar dos princípios da Ordem Econômica a Constituição Federal, também, faz menção à preservação ambiental, ou seja, a Constituição impõe que o

<sup>1</sup> BENJAMIN, Antônio Herman. Constitucionalização do ambiente e ecologização da constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; e LÉITE, José Rubens Morato (Orgs.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 80-81.

<sup>2</sup> ONU, Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Humano, Estocolmo, 1972, “Princípio I: O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequada em um meio cuja qualidade lhe permite levar uma vida digna e gozar de bem-estar e tem a solene obrigação de proteger e melhorar esse meio para as gerações presente e futura...” (Destaquei)

<sup>3</sup> BENJAMIN, Antônio Herman. Op. cit., p. 81.

desenvolvimento econômico nacional seja dirigido, entre outras, por diretrizes ambientalmente protetivas,

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) 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.”

Após a marcante Conferência de Estocolmo, em 1972, inúmeras outras conferências vieram, sempre com o intuito de encontrar alguma forma de diminuir a emissão dos gases que provocam o aquecimento global e do uso indiscriminado dos recursos naturais, uma das mais importantes, sem dúvidas, foi a Conferência de Quioto, em 1997.

Esta fixava metas objetivas de redução de emissão dos gases que provocam o aumento da temperatura global e trazia a possibilidade de se utilizarem mecanismos financeiros que auxiliassem essa redução, demonstrando, portanto, que a proteção ambiental, de forma geral, está atrelada, fortemente, a questões econômicas.

Assim, em 1997, o Brasil celebrou o Protocolo de Quioto; em 2002, houve o Decreto Legislativo nº 144/2002, que aprovou o seu texto e, em 2005, o Poder Executivo emitiu o Decreto nº 5.445/2005, que Promulgou o referido Protocolo, ou seja, oito anos depois da celebração do Protocolo de Quioto, o Brasil incorporou, efetivamente, ao seu ordenamento jurídico, o compromisso internacional que visa reduzir a emissão de gases poluentes, provocantes do aquecimento global.

Percebe-se, pelos dispositivos constitucionais aqui trazidos e pela preocupação com que Tratados Internacionais sobre proteção ao meio ambiente tratam o tema, que a questão ambiental está umbilicalmente ligada à questão econômica.

Neste sentido, Fábio Nusdeo, já em 1975, pioneiro entre nós, ao se preocupar com o tema, neste trecho, tratando especificamente sobre desenvolvimento econômico, afirmou que

“quaisquer que sejam, no entanto, as críticas modernamente a ele formuladas, elas passaram a ganhar corpo e ressonância com o eclodir dos chamados problemas ambientais. Estes, no fundo, estão traíndo uma crescente interferência do sistema econômico no sistema ecológico.”<sup>4</sup>

Desta forma, nos parece claro que a proteção do meio ambiente possuiu um vínculo muito forte com o próprio desenvolvimento econômico e com o desenvolvimento social, mesmo porque, como já advertiu Bercovici, não há que se falar em desenvolvimento econômico sem falar em desenvolvimento social, pois, se assim o for, estar-se-á diante, apenas, de uma modernização, e esta não traz nada além de mais concentração de renda<sup>5</sup>.

Portanto, os mecanismos de proteção ambiental, constitucionalmente elencados, dizem respeito, necessariamente, ao desenvolvimento econômico sustentável,

<sup>4</sup> NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 8.

<sup>5</sup> BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, v. 5. Curitiba, 2004, p. 215.

uma vez que é esta a ideia que se extrai ao fazer uma interpretação sistemática dos artigos 225 e 170, VI, mesmo porque não há como preservar o meio ambiente para as presentes e as futuras gerações sem se repensar a forma como a atual sociedade se utiliza dos recursos naturais.

Neste contexto, cremos ser necessário, mesmo que de forma breve, abordarmos alguns princípios ambientalmente orientadores, que podem ser extraídos do nosso texto constitucional e dizem respeito tanto à proteção do meio ambiente, bem como a economia e a tributação, uma vez que a tributação está sempre presente quando se menciona atividade econômica.

### 1.1. Princípios ambientalmente orientadores

Sem querer ingressar na complexa e ampla discussão acerca da diferenciação entre princípios e regras, vamos adotar, neste estudo, a premissa de que princípios são mandamentos de otimização e devem ser cumpridos na maior medida possível, dentro das circunstâncias fáticas e jurídicas existentes<sup>6</sup>.

Partindo da premissa de que o Direito Ambiental, ramo autônomo da ciência jurídica, possui inúmeros princípios, iremos nos concentrar, apenas, nos que entendemos terem uma correlação, como já fora dito, entre a própria proteção ao meio ambiente, a economia e a tributação, desta forma, iremos nos ater ao princípio do poluidor pagador, do desenvolvimento sustentável e da solidariedade.

O princípio do poluidor pagador, amplamente difundido no Direito Ambiental, como se nota pelo próprio nome, possui forte apelo econômico e, como afirma Herrera Molina<sup>7</sup>, “el principio ‘quien contamina paga’, nacido en el ámbito económico, se ha incorporado al Derecho comunitario (n. art. 174 TCE) sometiendo a um proceso de juridificación”.

Ainda, segundo o mesmo autor, tal princípio tem como escopo repercutir o custo da contaminação ao sujeito que a produziu, a fim de incentivar, economicamente, condutas ecologicamente corretas ou limpas, *in verbis*, “Dicho principio busca repercutir el coste de la contaminación sobre el sujeto que la produce, de modo que se establezca un incentivo económico hacia conductas más limpias.”

Segundo Ricardo Lobo Torres, este princípio é vinculado ao valor justiça, uma vez que visa a “evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio”<sup>8</sup>.

Para José Marcos Domingues Oliveira<sup>9</sup> este princípio tem dois campos de atuação, um impositivo, o qual serve de alicerce para que se cobre do poluidor o “rateio do custo das ações estatais necessárias à preservação e recuperação ambientais”, e outro seletivo, pelo qual se atribui aspecto de graduação da tributação, com ní-

<sup>6</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva; edição alemã *Theorie der Grundrechte*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90.

<sup>7</sup> MOLINA, Pedro M. Herrera. *Derecho tributario ambiental: la introducción del interes ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 51-52.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípio no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 27.

<sup>9</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 32.

do caráter indutor de atividades, nas suas palavras “de forma a incentivar atividades não-poluidoras e desestimular aquelas nefastas à preservação ambiental”.

Importante lembrar que a ideia do poluidor pagador não é no sentido de se pagar para poluir, mas ao contrário, porque se poluiu é que se paga e o fato de se arcar com os custos não gera direito de poluir.

O princípio do desenvolvimento sustentável, consagrado no artigo 225, da CF/1988, determina que o meio ambiente deve ser preservado para as presentes e futuras gerações, ou seja, como já fora dito, a forma de exploração dos recursos naturais de outrora deve ser revista, pois se percebeu que os recursos naturais são finitos e a única forma de se preservarem tais recursos, para as futuras gerações, é a sua utilização sustentável, isto é, o uso racional e não mais predatório dos recursos naturais.

Corolário deste entendimento, José Marcos Domingues Oliveira assevera que “o princípio do desenvolvimento sustentado determina uma nova forma de progresso material que não descure das condições de sua permanência no tempo, atento à capacidade de as futuras gerações satisfazerem as suas próprias necessidades, o que só se pode realizar com o manejo adequado dos recursos ambientais”<sup>10</sup>.

É importante salientar, neste aspecto, que o desenvolvimento sustentável, como o próprio nome já induz, prevê que haja o desenvolvimento econômico, porém, de forma sustentável, ou seja, é importante que a atividade econômica ajude na erradicação da pobreza, propicie um nível de vida que satisfaça as necessidades essenciais da população<sup>11</sup>, mas que ao mesmo tempo assegure às futuras gerações essas mesmas condições naturais, ou, até mesmo, melhores condições.

O princípio da solidariedade decorre do próprio valor solidariedade, um dos valores fundamentais do Estado Democrático de Direito, oriundo do tripé de valores da Revolução Francesa, liberdade, igualdade e fraternidade, no qual a fraternidade tem o mesmo significado de solidariedade<sup>12</sup>; ocorre que neste estudo, iremos nos ater ao conteúdo do princípio da solidariedade e não ao do valor solidariedade.

A solidariedade aparece com grande força nos impostos; Ricardo Lobo Torres, ao tratar do tema, utiliza o termo “capacidade contributiva solidária”<sup>13</sup>, fundamentando tal expressão na reaproximação entre a ética e o direito, uma vez que tem se procurado fundar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade ou fraternidade<sup>14</sup>.

Douglas Yamashita, ao tratar do tema, assevera que “o princípio do Estado Social, ou da solidariedade, concretiza-se precipuamente nos direitos sociais constantes do arts. 6º e 7º da CF/88 e no Título VIII sobre a Ordem Social”<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 16-17.

<sup>11</sup> SILVA, José Afonso. *Direito ambiental constitucional*, 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 25.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 45.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 46.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 47. No entanto, é importante destacar que o referido autor entende que os impostos têm escassa importância para as questões ecológicas.

<sup>15</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; e GODOL, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 58.

Neste contexto, e até mesmo pela própria redação do artigo 225, CF/1988, *in verbis*: “*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*”, destacamos, percebe-se, facilmente o nítido caráter solidário do dever de defender e preservar o meio ambiente.

## 2. Intervenção Estatal e Tributação como Mecanismos de Proteção do Meio Ambiente

Superada a fase do *liberalismo*, ou do Estado Liberal de Direito, típica do século XVIII e começo do século XIX, quando o ideal era o Estado não intervir na área privada, chegamos ao Estado Social de Direito, que segundo José Afonso da Silva, por não ser totalmente democrático, evoluiu, nos dias de hoje, para o chamado Estado Democrático de Direito, *in verbis*, “a superação do liberalismo colocou em debate a questão da sintonia entre o Estado de Direito e a sociedade democrática. A evolução desvendou sua insuficiência e produziu o conceito de Estado Social de Direito, nem sempre de conteúdo democrático. Chega-se agora ao *Estado Democrático de Direito*”<sup>16</sup>, isso significa uma presença mais significativa do Estado na vida do particular, de modo que este assume um novo papel na sociedade como um todo, o de garantidor dos direitos sociais e fundamentais.

Com isso, o Estado passa a intervir de forma mais direta na vida do particular a fim de empregar “seu poder supremo e coercitivo para suavizar, por uma intervenção decidida, algumas das conseqüências mais penosas da desigualdade econômica”<sup>17</sup>.

Rui Barbosa Nogueira já asseverava que o Estado liberal do século XVIII foi substituído pelo Estado intervencionista, pelo Estado providência<sup>18</sup>.

Ainda, neste sentido, Cabral de Moncada afirma que “o modelo jurídico do Estado intervencionista atribui-lhe o papel de árbitro dos interesses privados em presença no terreno econômico e social. Faz dele um agente de realizações por via normativa e administrativa que assume como seu dever levar a cabo, à medida da sua permeabilidade a valores retirados da ordem social e econômica.”<sup>19</sup>

Assim, o Estado passa a ser um ente intervencionista, sempre visando a orientar e incentivar a conduta individual no sentido do bem-estar social<sup>20</sup>. É neste campo que se encontram os fundamentos da intervenção do Estado na propriedade privada e no domínio econômico, isto é, na proteção dos interesses sociais.

Desta forma, partindo da premissa já estabelecida anteriormente, de que a questão ambiental está atrelada à questão econômica, e que não poderemos resol-

<sup>16</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 112.

<sup>17</sup> Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 275.

<sup>18</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Direito financeiro (curso de direito tributário)*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1969. p. 148.

<sup>19</sup> MONCADA, Luis S. Cabral de. *Direito econômico*. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 2007. p. 34.

<sup>20</sup> Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 574.

ver a primeira sem passarmos, necessariamente, pela segunda, neste estudo, iremos nos concentrar no campo da intervenção estatal sobre o domínio econômico, com o intuito de promover a defesa do meio ambiente.

### 2.1. *Intervenção estatal sobre o domínio econômico*

Já se tornou clássica a diferença estabelecida por Eros Grau em relação à intervenção estatal, a qual pode ser *sobre* o domínio econômico ou *no* domínio econômico. Esta, diz respeito à atuação do Estado no campo da atividade econômica em sentido estrito, ele atua como um agente, sujeito econômico, enquanto que naquela, o Estado age como regulador da atividade econômica<sup>21</sup>.

Para os propósitos deste estudo iremos nos restringir à atuação do Estado *sobre* o domínio econômico. Neste campo, o já referido autor, ainda faz uma segunda divisão, aonde na intervenção *sobre* o domínio econômico o Estado poderá agir por *direção* ou *indução*.

Na intervenção por *direção* “o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório” para os agentes da atividade econômica, enquanto que na intervenção por *indução*, “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”<sup>22</sup>.

Luís Eduardo Schoueri, destacando o papel de indução comportamental da tributação como meio de intervenção sobre o domínio econômico, assim já se manifestou, “além de determinar a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, a norma tributária produz diversos efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, destacando-se, por sua importância enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico, seu caráter indutor.”<sup>23</sup>

Assim, é exatamente no campo da indução que a tributação pode servir como um significativo instrumento de realização dos direitos sociais, dentre eles, em especial, a defesa do meio ambiente. Pois, por meio da extrafiscalidade, o Estado possui um relevante mecanismo de incentivo e desincentivo econômico de condutas tidas como desejadas ou indesejadas.

Schoueri, quando tratou do assunto, em minuciosa obra, diferenciou o termo extrafiscalidade e normas tributárias indutoras, por entender que a extrafiscalidade seria um gênero no qual estaria incluso “todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário”<sup>24</sup>, enquanto que normas tributárias indutoras daria a exata noção do que estas vêm a ser, pois,

“tem o firme propósito de não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumento a serviço do Estado na intervenção por indu-

<sup>21</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 147.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 147.

<sup>23</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241.

<sup>24</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005a. p. 32.

ção, não perderem tais normas as características de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e portanto sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário”<sup>25</sup>.

Nesta linha de pensamento, Juan Enrique Verona Alabern afirma que “actualmente es impensable realizar um estudio serio sobre la extrafiscalidad sin referirse a la fiscalidad ecológica, materia que há cobrado especial protagonismo durante los últimos años y cuya relevância el tiempo no hace más que acrecentar”<sup>26</sup>.

E neste sentido, Schoueri é enfático ao afirmar que a defesa do meio ambiente é uma área propícia para a utilização das normas tributárias indutoras<sup>27</sup>.

A partir de agora, iremos nos utilizar do conceito das normas tributárias indutoras, nos termos citados acima, por entendermos que tal expressão melhor se coaduna com os fins propostos neste estudo.

## 2.2. Limites da tributação indutora

Visto que as normas tributárias indutoras, são instrumentos eficazes e propícios para consecução da defesa do meio ambiente, cabe agora vermos, de forma sintética, os limites de tais normas, tendo como corte metodológico o princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, da CF/1988, da proibição do confisco, artigo 159, IV, da CF/1988, e a divisão de competências.

No entanto, de plano, é importante lembrar que todos os tributos possuem tanto o efeito arrecadador quanto efeito indutor, com maior ou menor intensidade, não havendo mais que se falar, neste sentido, em neutralidade do tributo, e sim, em determinados tributos, uma preponderância deste ou daquele efeito.

Assim, os princípios constitucionais, dentre estes, os princípios constitucionais tributários, que são garantias do contribuinte em face do próprio Estado, devem ser observados, também nas normas tributárias indutoras.

### 2.2.1. Princípio da igualdade

Paulo Bonavides tratando dos direitos sociais afirma que já não é mais possível compreender o constitucionalismo do Estado social democrático brasileiro nos termos da CF/1988 fechando os olhos à teoria dos direitos sociais fundamentais e ao princípio da igualdade<sup>28</sup>. Essa linha de raciocínio é perfeitamente transponível para a tributação, e por consequência, para as normas tributárias indutoras, ou seja, dentro do Estado Social Democrático de Direito em que vivemos atualmente, não há que se falar em um tributo que não tenha como um de seus alicerces a igualdade.

Klaus Tipke extraindo o princípio da igualdade da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, afirma que a igualdade tributária é decorrência do próprio princípio universal da igualdade, aonde “o princípio da igualdade é ini-

<sup>25</sup> Ibid., p. 34.

<sup>26</sup> ALBERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009. p. 12.

<sup>27</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 346.

<sup>28</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 373.



migo de privilégios; tem uma característica igualitária”<sup>29</sup>, mas adverte que “a igualdade, que se distingue da identidade, é *sempre relativa*. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não que dizer idêntico, mas relativamente igual.”<sup>30</sup> (Destaques originais)

Neste mesmo sentido, Schoueri afirma que o princípio da igualdade é um princípio vazio, mas que com base em outros princípios, constitucionais ou não, estes servem de base de comparação para aquele. Adverte, ainda, que os critérios de comparação não devem contrariar outros princípios constitucionais, sob pena de caracterizarem privilégios odiosos<sup>31</sup>.

Celso Antônio Bandeira de Mello, em aprofundado estudo sobre o conteúdo jurídico da igualdade, atestou que não há problema em se efetivar a discriminação, desde que em tal discriminação “haja uma correlação lógica entre o critério desigualador e a desigualdade de tratamento. (...) é mister que se retrate concretamente um bem - e não um desvalor - absorvido no sistema normativo constitucional”<sup>32</sup>, assim, desde que o *discrimen* seja feito por meio de um fundamento lógico constitucional, que autorize tal discriminação, não se terá afronta a tal princípio.

É neste mesmo sentido, mas trazendo a questão para a igualdade tributária, mais especificamente para a sua compatibilização com a extrafiscalidade, que Humberto Ávila preceitua que “a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, no entanto, fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído. Esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade.”<sup>33</sup>, mas note-se que o referido autor não afasta por completo a igualdade da norma tributária indutora, tão somente afirma que a mesma será empregada em maior ou menor medida, conforme o critério de *discrimen* a ser adotado, o que é natural, em razão da própria natureza das normas tributárias indutoras.

Novamente, Schoueri, discorrendo sobre o assunto, entende que a aplicação da igualdade e da capacidade contributiva são perfeitamente compatíveis com as normas tributárias indutoras, e que, por isso, se formarão círculos cada vez mais limitados de iguais, os quais explicariam a compatibilidade das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade, e que tais círculos seriam oriundos de princípios extraídos do próprio sistema tributário e da Ordem Econômica, condicionando a isonomia a observância harmônica tanto destes quanto daqueles<sup>34</sup>.

Deixaremos para abordar a questão da capacidade contributiva mais adiante, em tópico próprio.

<sup>29</sup> TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brândão (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517.

<sup>30</sup> *Ibid.*, p. 519.

<sup>31</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. 2005a. p. 322.

<sup>32</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 162.

<sup>34</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. 2005a. p. 323.

### 2.2.2. Proibição do confisco

A proibição de confisco é um dos institutos de direito tributário mais difíceis de conceituar, em razão da sua falta de objetividade, pois é certo que a tributação absorve parte do patrimônio do particular, a grande questão é saber qual o limite permitido desta absorção pelo Estado.

Assim, a proibição de confisco está intimamente ligada ao direito de propriedade e à livre iniciativa, uma vez que o tributo não pode ser tão elevado ao ponto de confiscar a propriedade privada e impedir a livre iniciativa de atividade econômica. Neste sentido, Aliomar Baleeiro, sob a égide da Constituição passada, já afirmava que "dentre os efeitos jurídicos dos arts. 153, §§ 1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tais entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral"<sup>35</sup>.

Ocorre que a questão se torna ainda mais problemática quando se está tratando de normas tributárias indutoras, as quais por natureza podem possuir alíquotas mais pesadas que a tributação tida como normal, neste aspecto, Aliomar Baleeiro entende que "nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação"<sup>36</sup>, e, portanto aceitáveis esses efeitos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que é vedada a arguição do princípio da proibição do confisco nos casos de políticas tributárias extrafiscais, e assim asseverou "se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a *progressividade exacerbada* para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no *campo da fiscalidade* tão somente e daí não sai, sob pena de *antagonismo normativo*, um absurdo lógico-jurídico"<sup>37</sup>, destaques originais.

Não é esse, no entanto, o entendimento ao qual nos filiamos, entendemos que, como afirma Klaus Vogel, analisando os *Steuerzweck Knies*, os "impostos asfixiantes, tributos que têm apenas o objetivo de impedir determinada atividade econômica, não são constitucionalmente permitidos"<sup>38</sup>.

Herrera Molina, tratando especificamente dos tributos ambientais, afirma que os tributos não podem ser tão elevados ao ponto de tornar as emissões gravadas em emissões proibidas, uma vez que, se este for o propósito, que se proíba tal conduta pelo meio adequado, ou seja, adotando-se medidas sancionadoras e penais, pois um imposto com essas características, muito provavelmente, lesionará a proibição do confisco<sup>39</sup>.

<sup>35</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 564.

<sup>36</sup> *Ibid.*, p. 567.

<sup>37</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 243.

<sup>38</sup> VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 548.

<sup>39</sup> MOLINA, Pedro M. Herrera. Op. cit., p. 74. No original "Ya hemos señalado que no tiene sentido un "impuesto ecológico puro", es decir, un impuesto cuyos tipos de gravamen sean tan lavados que hagan prohibitivas las emisiones gravadas. Si se desea conseguir este resultado, el art. 45 CE impone el establecimiento de medidas sancionadoras y penales. Además, un impuesto de tales características lesionaría probablemente la prohibición de confiscatoriedad."

Não é outro o entendimento de Schoueri, ao afirmar que “se lícita a atividade, não há como o legislador tributário impedir seu exercício. Certo é que o legislador, sopesando princípios constitucionais, poderá buscar *restringir* o exercício de certas atividades, quando interesses de ordem pública indicarem a inconveniência de seu emprego descontrolado”<sup>40</sup>, destacamos. O mesmo autor ainda faz a mesma advertência feita por Vogel e Herrera Molina, acerca dos efeitos do confisco, “sendo a tributação proibitiva, entretanto, ferir-se-á o princípio da livre-iniciativa e, com ele a garantia da propriedade. Noutras palavras, ter-se-á o efeito do confisco”<sup>41</sup>, o que não é permitido em nosso ordenamento jurídico.

Percebe-se, desta forma, que as normas tributárias indutoras, mesmo as voltadas para a defesa do meio ambiente, devem ter como limites as garantias constitucionais da propriedade privada e da livre iniciativa, sob pena de ferir a garantia constitucional da vedação do confisco, uma vez que o Estado não pode proibir determinada atividade econômica utilizando-se de tributos, se for o caso, que proíba tal atividade pelo meio adequado, ou seja, instrumento normativo no qual se tenha uma sanção ou penalidade, caso tal comando normativo seja descumprido.

### 2.2.3. *Repartição de competências*

Entendemos ser importante traçarmos algumas breves considerações acerca da competência tributária e da competência material em relação à defesa do meio ambiente.

É cediço que a Constituição Federal estabeleceu uma rígida distribuição de competências em matéria tributária, tendo estabelecido em seu artigo 145 as espécies tributárias que são de competência comum dos entes federados, note-se que neste dispositivo estão elencadas, apenas, as espécies tributárias comuns às três esferas de governo.

Ao passo que os artigos 153, 155 e 156 trazem as regras-matrizes dos impostos de competência da União, dos Estados-membros e dos Municípios, respectivamente, lembrando que o Distrito Federal detém a competência tanto dos Estados quanto dos Municípios, e que coube à União a competência residual, conforme o artigo 154, I.

Em relação às taxas e às contribuições de melhoria, todos os entes federativos detêm competência para instituí-las; em relação à taxa, apenas há que se observar que o serviço público específico e divisível ou o poder de polícia a ser exercido seja de competência material do respectivo ente federativo que pretende instituir o referido tributo. Com relação à contribuição de melhoria, apenas há que se observar o ente federativo que está custeando a obra, e os limites legais, mas também é um tributo de competência de todos os entes federativos.

Diferentemente, a Constituição Federal estabeleceu que os empréstimos compulsórios, artigo 148, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, artigo 149, e as contribuições previdenciárias, artigo 195, são de competência exclusiva da União.

<sup>40</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005b. p. 250.

<sup>41</sup> *Ibid.*, p. 250.

Apenas para ressaltar que, de forma excepcional, os Estados e Municípios poderão impor contribuições para custear a previdência de seus servidores, artigo 149, parágrafo 1º e os Municípios poderão instituir contribuição de iluminação pública, artigo 149-A.

Em linhas gerais e sem adentrar nas inúmeras questões que o tema comporta, é esta a repartição de competências tributárias estabelecidas pela nossa Constituição Federal.

Ocorre que, no que se refere à competência material, a Constituição Federal não trouxe a mesma rigidez da competência tributária, ao contrário, em algumas situações atribuiu competência comum a todos os entes federativos. Como pode se observar nos seus artigos 23 e 24.

No que concerne aos propósitos deste estudo, a defesa do meio ambiente, o artigo 23, VI e VII, preceitua que é competência comum de todos os entes federativos proteger o meio ambiente, combater a poluição em todas as suas formas e preservar as florestas, a fauna e a flora.

Enquanto que o artigo 24, VI e VIII, traz a competência comum dos entes federativos para legislar sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição.

No entanto, compete privativamente à União, legislar sobre águas, energia, comércio exterior e interestadual, jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia, atividades nucleares, conforme o artigo 22, IV, VIII, XII e XXVI.

Percebe-se facilmente, pelos dispositivos elencados, que em relação à competência material na defesa do meio ambiente não há que se falar em exclusividade ou rigidez, os artigos 23 e 24 são bem claros ao dispor que é de competência comum, de todos os entes federados, em consonância com o artigo 225, a defesa do meio ambiente, seja legislando sobre a matéria, seja agindo efetivamente.

Essa separação de competências é importante para poder se destacar que em razão do nosso sistema jurídico constitucional, não temos, em regra, o problema de ter um ente federativo competente tributariamente, mas incompetente ambientalmente, já que uma tributação ambientalmente orientada deve “dispor de competência tanto no domínio fiscal como no domínio ambiental para o fazer”<sup>42</sup>, com as poucas exceções do artigo 22.

É a mesma linha de raciocínio de que Schoueri se utiliza, ao advertir sobre o limite do uso de normas tributárias em matéria ambiental, de modo que “apenas será possível, em nosso sistema constitucional, uma vez confirmada a confluência da competência tributária (arts. 153 a 156 da Constituição Federal) e da competência material (de regra, concorrentemente, observadas algumas competências privativas)”<sup>43</sup>.

Assim, como em nosso sistema constitucional a regra geral é a competência concorrente de todos os entes federados em matéria ambiental, apenas a União é que possui algumas competências excepcionais, a tributação ambientalmente orien-

<sup>42</sup> Cf. SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico - contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra, 2001. p. 467.

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, 2005b. p. 252.

tada, em nosso sistema jurídico, tem como limite a própria competência tributária do ente federado e não a competência ambiental, uma vez que aquela é rígida e já fora devidamente distribuída pelo constituinte, enquanto que esta é concorrente entre todos os entes federativos.

### 2.3. Os tributos verdes ou green taxation

Até agora estávamos tratando da tributação ambiental de forma genérica, sem fazer nenhuma distinção entre a tributação ambiental e a tributação ambientalmente orientada, no entanto, é chegado o momento de se diferenciarem os dois institutos que não se confundem.

Os tributos verdes, tributos ambientais, *green taxation*, tributos ecológicos são todos sinônimos de uma espécie tributária nova, que vem ganhando força em muitos Estados estrangeiros, notadamente nos integrantes da Comunidade Europeia, são aqueles que têm como fato gerador a própria poluição.

Enquanto que a tributação ambientalmente orientada é a utilização dos tributos já existentes com o intuito de induzir comportamentos ambientalmente desejáveis, ou seja, é a utilização das normas tributárias indutoras em matéria ambiental.

José Marcos Domingues de Oliveira faz esta diferenciação em outros termos, distinguindo os tributos ambientais em sentido estrito e em sentido amplo, “em sentido estrito, tributo ambiental significa um *tributo novo* cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos. Já em sentido amplo tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental”<sup>44</sup>.

Assim, retomando a linha de raciocínio que já tínhamos mencionado anteriormente, que o tributo ambiental tem como fato gerador a poluição, podemos dizer que a espécie tributária que mais se coaduna a tal sistemática é o imposto, uma vez que o seu fato gerador independe de uma atuação estatal.

Neste sentido, ainda José Marcos Domingues de Oliveira, afirma que “caracteriza-se o imposto ambiental em sentido estrito por ter como fato gerador um fato ou uma situação que represente degradação ambiental em função do desempenho de uma atividade econômica lícita”<sup>45</sup>.

Portanto, quando se fala em tributo verde, tributo ecológico ou *green taxation*, normalmente se está tratando de um imposto ambiental, ou seja, uma nova espécie tributária que tem como fato gerador a própria poluição do ambiente, dentro de limites estabelecidos pelo próprio Estado, e obviamente, dentro de limites lícitos.

Não iremos ingressar nas inúmeras discussões que o imposto ambiental gera, para os propósitos deste estudo, a clara diferenciação entre tributação ambiental e tributação ambientalmente orientada já é suficiente<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 63.

<sup>45</sup> Ibid., p. 64.

<sup>46</sup> Para uma análise mais detida deste assunto ver OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. MOLINA, Pedro M. Herrera. *Derecho tributario ambiental, la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000. SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra, 2001.

### 3. Sistemática do ICMS

O imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicação, previsto no artigo 155, II, da CF/1988, é sem dúvidas o imposto mais importante para arrecadação estadual e um dos que mais consegue captar recursos, incluídos todos os outros tributos, tanto os da União, quanto os dos Municípios.

A ideia deste tópico é abordar as principais características deste imposto, para podermos avançar na questão da sua utilização como instrumento de proteção do meio ambiente, assim, iremos tratar, essencialmente, do princípio da capacidade contributiva, princípio da seletividade e da repartição do produto de sua arrecadação.

Porém, antes de ingressarmos efetivamente nestas características, é importante mencionarmos algumas peculiaridades desse imposto. O imposto sobre vendas, que foi o imposto que deu origem ao que hoje é o ICMS, era um tributo federal, com a Constituição de 1934 é que tal tributo foi transferido para competência dos Estados, e a sua denominação passou de "imposto sobre vendas mercantis" para "imposto sobre vendas e consignações"<sup>47</sup>.

Ocorre que tal imposto, como ocorre com outros Estados que se utilizam de impostos com sistemática semelhante, deveria ser de competência federal, pois

"o ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se - o imposto deveria ser da União - na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter 'perfil nacional' uniforme"<sup>48</sup>.

Por esta razão, apesar de ser um imposto de competência estadual, este é o único imposto que é de imposição obrigatória, o ente tributário não pode exercer a sua competência tributária de forma livre, o que corrobora o posicionamento exposto acima, mas que ao mesmo tempo é um ônus que deve ser suportado pela escolha da atual sistemática do imposto, mesmo porque, se assim não o fosse, o pacto federativo poderia vir a sofrer maiores abalos, já que o ente federativo que resolvesse não instituir o referido imposto teria vantagens significativas quando fosse negociar a instalação de empresas em seus territórios.

Ainda, como se pode observar pelo próprio nome e por sua origem, trata-se de um típico imposto sobre o consumo, o qual, segundo a sua sistemática não cumulativa, constitucionalmente imposta, artigo 155, parágrafo 2º, I, da CF/1988, transfere o ônus do imposto ao adquirente final. Como esclarece Misabel Abreu Machado Derzi, "economicamente, o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final"<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM estrutura na Constituição e na Lei Completar*. 1977. p. 3. Tese para curso de Direito Tributário (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, USP, 1977.

<sup>48</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 319.

<sup>49</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 368.

### 3.1. Capacidade contributiva

Baseando-nos nas lições de Tipke, já pudemos afirmar anteriormente, que a capacidade contributiva é um corolário do princípio da igualdade, previsto, em nosso ordenamento jurídico, expressamente no artigo 145, parágrafo 1º, da CF/1988.

Nesse sentido já se manifestou Moschetti, ao afirmar que “certo é que a capacidade contributiva é *também* parâmetro para julgar se duas situações são, pelo menos, análogas do ponto de vista do direito tributário”<sup>50</sup>. (Destaque original)

No entanto, como se percebe, apesar de ser um corolário do princípio da igualdade, a capacidade contributiva não se resume a ser um instituto no qual se verifica a igualdade, ou não; é antes disso um princípio de justiça fiscal<sup>51</sup>, uma vez que tal princípio preconiza que o indivíduo deverá arcar com o peso do tributo conforme a sua riqueza, ou seja, o indivíduo deverá contribuir para o financiamento do Estado, conforme as suas condições econômicas, confirmando, assim, o princípio da solidariedade.

O princípio da capacidade contributiva deve ser vislumbrado por dois ângulos distintos, porém concorrentes, primeiramente, como se extrai de Moschetti, deve ser entendido como uma limitação ao próprio legislador tributário, no que concerne à escolha do pressuposto de fato, da base impositiva, da alíquota e do sujeito passivo<sup>52</sup>, em outras palavras, trata-se de uma limitação objetiva, a qual o legislador deve observar no momento da feitura da norma tributária, isto é, se aquela atividade que será objeto do gravame, tem conteúdo econômico passível de tributação, ou não.

Num segundo ângulo, o princípio deve ser interpretado de forma pessoal, requer uma referência em relação à aptidão pessoal específica do contribuinte e por isso passa-se do critério de tributação real para o critério de tributação pessoal.

Entre nós, Regina Helena Costa faz a mesma distinção, fazendo-a da seguinte forma: capacidade contributiva absoluta ou objetiva, quando se está diante de uma situação que demonstre manifestação de riqueza, a qual possa contribuir para as despesas públicas e que aponte para um sujeito passivo em potencial, enquanto que a capacidade contributiva relativa ou subjetiva diz respeito ao sujeito individualmente considerado, onde se tem o princípio de forma *in concreto*, e o potencial sujeito passivo torna-se efetivo<sup>53</sup>.

Importante mencionarmos que a capacidade contributiva deve ser observada até mesmo quando se está diante de normas tributárias indutoras, já fizemos algu-

<sup>50</sup> MOSCHETTI, Francesco. La capacità contributiva: profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*, a cura di. Padova: Cedam, 1993, p. 7. No original: “certo la capacità contributiva è *anche* parametro per giudicare se due situazioni siano o meno analoghe dal punto de vista del diritto tributario”.

<sup>51</sup> *Ibid.*, p. 7.

<sup>52</sup> *Ibid.*, p. 10. No original: “quando si afferma che il principio di capacità contributiva limita le scelte del legislatore in materia tributaria fissando i presupposti, il parametro e il limite massimo del ‘concorso alle spese pubbliche’, certo ci si riferisce *in primis* alla disciplina del presupposto di fatto, della base impositiva, dell’aliquota, dei soggetti passivi (disciplina, per così dire, sostanziale del prelievo).”

<sup>53</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

mas considerações a respeito do tema quando tratamos do princípio da igualdade, dessa forma, nesse momento, iremos tratar do tema de forma mais sucinta.

Trata-se de tema altamente controverso, porém, sem ingressar nessa discussão, entendemos que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado até mesmo quando se está diante de normas tributária indutoras, por motivos semelhantes aos expostos quando tratamos do princípio da igualdade, ou seja, a tributação indutora não pode ir além do permitido pela Constituição Federal, isto é, não se pode aceitar que uma norma tributária indutora seja tão agressiva ao ponto de confiscar determinado bem ou impedir que uma atividade econômica seja exercida, pois se assim o for, estar-se-á afrontando dois outros princípios, o da proibição do confisco e o da livre iniciativa.

Note-se que apesar de uma norma tributária, normalmente, visar à consecução de algum fim social, e, exatamente, por isso ela pode *mitigar* a capacidade contributiva, por se tratar de tributo, ou seja, atividade lícita, esta norma tributária não pode chegar ao ponto de afastar, por completo, outros princípios constitucionais, tais como o da vedação ao confisco e o da livre iniciativa.

Ocorre que até agora apenas falamos dos tributos diretos, diante dos quais é mais fácil se observar a capacidade contributiva, o problema se torna mais complexo quando tratamos de tributos indiretos, como é o caso do ICMS.

Neste sentido, Regina Helena Costa parece nos dar solução para minimizar tal complexidade, afirmando que a seletividade é um expediente que demonstra que “mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva”<sup>54</sup>.

Na mesma linha de raciocínio, porém de forma mais enfática, Henry Tilbery afirma “que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza: (...) no imposto indireto (sobre vendas) - pela aplicação do critério da essencialidade de bens”<sup>55</sup>.

### 3.2. Princípio da seletividade

O princípio da seletividade é uma imposição para o imposto sobre produtos industrializados - IPI, de competência da União, previsto no artigo 153, IV, conforme o parágrafo 3º, I, ambos da CF/1988, ao passo que no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, conforme a literalidade do artigo 155, parágrafo 2º, III, da CF/1988, é uma faculdade, pois o referido dispositivo preceitua que o imposto “poderá ser seletivo”.

No entanto, Roque Antonio Carrazza entende que a norma contida no artigo 155, parágrafo 2º, III, da CF/1988, não prevê uma mera faculdade ao legislador, ao contrário, assim como no IPI, preconiza um dever ao legislador, e afirma que “portanto, a seletividade, no IPI e no ICMS, é obrigatória”<sup>56</sup>.

<sup>54</sup> Ibid., p. 55.

<sup>55</sup> TILBERY, Henry. Conceito de essencialidade como critério de tributação. *Direito Tributário Atual*, v. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 2.989.

<sup>56</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 96.



Na mesma linha de raciocínio já se manifestou Ruy Barbosa Nogueira, ao tratar dos princípios da seletividade em função da essencialidade, é o que se extrai da afirmação:

“como é elementarmente sabido, esses princípios que dentro da Ciência do Direito Tributário e especialmente dos mais justos Sistemas Tributários devem reger os impostos *indiretos*, como o são estrutural e tipologicamente o IPI e o ICMS no Brasil, em textos constitucionais anteriores eram, erroneamente, só previstos na área federal, para o IPI”<sup>57</sup>.

Mas é importante traçarmos algumas considerações do que vem a ser, efetivamente, a seletividade em função da essencialidade do produto. Segundo as lições de Ruy Barbosa Nogueira, este princípio, em primeiro lugar, deve orientar o legislador a não incluir no rol de tributação os artigos de primeira necessidade e consumo mais popular ou os convenientes à população<sup>58</sup>.

Importante lembrar, no entanto, da advertência feita por Henry Tilbery, de que “a conceituação das necessidades humanas depende - além de fatores externos, temporários, como época, o ambiente - também da perspectiva das diversas ciências”<sup>59</sup>.

Eduardo Domingos Bottallo e Roque Antonio Carrazza, tratando especificamente do IPI, entendem que como a essencialidade visa favorecer o consumidor final, e como quem adquire produtos de luxo tem maior capacidade econômica, estes devem ser mais tributados que os que adquiram produtos da cesta básica como óleo, leite, ou mesmo medicamentos, e, assim, concluem que a seletividade deve levar em conta a finalidade do produto.

Tilbery afirma que o conceito da essencialidade do produto está vinculada ao padrão mínimo de vida, não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão, o que é variável conforme a época e o lugar<sup>60</sup>.

O citado autor ainda traz uma noção de essencialidade pela perspectiva coletiva, em suas palavras, “é o caso de uma política fiscal que coloque em absoluta prioridade, a satisfação das necessidades coletivas em relação às necessidades dos consumidores”<sup>61</sup>.

É a mesma linha de raciocínio adotada por Schoueri, o qual vai além e afirma que “sob última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles”<sup>62</sup>.

Portanto, a seletividade não visa apenas a que os bens mais básicos de consumo, ou seja, os bens mais essenciais tenham um tratamento beneficiado, o princípio da seletividade deve ser observado de forma que os bens voltados à consecução

<sup>57</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto: incidência, não incidência, isenção e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, v. 79, n. 651. São Paulo: RT, 1990. p. 9.

<sup>58</sup> *Ibid.*, p. 10.

<sup>59</sup> TILBERY, Henry. *Op. cit.*, p. 2.973.

<sup>60</sup> *Ibid.*, p. 2.999.

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 3.010.

<sup>62</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. 2011. p. 374.

ção de objetivos constitucionalmente previstos, isto é, bens que garantam a implementação de direitos sociais e ajudem a alcançar os objetivos fundamentais da república, também sejam favorecidos pela tributação seletividade.

### 3.3. *Repartição do produto do ICMS*

A Constituição Federal, ao estipular as regras de repartição de receitas tributárias, assim dispôs em relação àquelas provenientes do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços:

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.”

Pela simples leitura deste dispositivo já podemos tirar algumas conclusões, primeiramente que tal norma não possui nenhuma ligação com a ciência do Direito Tributário, pois, *v.g.* não traz nenhuma delimitação de competência tributária, nenhuma regra-matriz de incidência e não faz nenhuma limitação ao poder de tributar.

As normas insculpidas neste dispositivo constitucional trazem regras típicas de Direito Financeiro, vez que é por meio deste ramo da ciência jurídica que se estudam, entre outras matérias, as fontes de receitas.

Neste contexto, o artigo 158, VI, da CF/1988, está atribuindo uma fonte de recursos para os Municípios, especificamente sobre este tema, José Maurício Conti afirma que

“outra técnica de repartição de receitas é a *repartição do produto da arrecadação*. Neste caso, a autonomia financeira de uma unidade da federação é assegurada não pela atribuição de fontes próprias de arrecadação, como no sistema anteriormente mencionado, mas sim pela garantia de distribuição de parte do produto arrecadado por uma determinada unidade para outra unidade.”<sup>63</sup>

Portanto, parece-nos claro que o dispositivo do artigo 158 da CF/1988, traz normas de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.

Ainda, o citado dispositivo traz normas rígidas no tocante aos percentuais de vinculação, da seguinte forma, 25% do produto arrecadado com o ICMS pertence aos Municípios, não há o que se discutir, é cálculo matemático.

<sup>63</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 37.

Dentro destes 25%, mais uma regra,  $\frac{3}{4}$  (três quartos) ou 18,75% do total da arrecadação do ICMS, deverão ser creditados, proporcionalmente, para os Municípios em que ocorreu a circulação de mercadoria ou serviços. E apenas  $\frac{1}{4}$  (um quarto) ou 6,25% do total da arrecadação do ICMS, é que o Estado terá certa “liberdade” para distribuir, vez que os critérios para esta distribuição deverão ser especificados em Lei.

#### 4. Repartição Ecológica do ICMS e o ICMS Ecológico

##### 4.1. Repartição ecológica do ICMS

Feitas as considerações anteriores, acerca da diferenciação entre tributação ambiental e normas tributárias indutoras em matéria ambiental, e a sistemática do ICMS, entendemos ser o momento de fazermos uma análise crítica do que hoje tem se convencionado chamar de *ICMS ecológico* e a nossa posição a respeito.

De plano advertimos que o *ICMS ecológico* hoje, da forma como está sendo empregado, tem uma nomenclatura imprecisa, uma vez que não se trata de um imposto indutor em matéria ambiental, tampouco de um verdadeiro imposto ecológico, mas, sim, de um instituto de Direito Financeiro, que por meio de critérios ambientalmente orientados faz a distribuição de uma parte dos recursos arrecadados por meio do ICMS.

Os próprios autores que já escreveram sobre o tema perceberam tal diferença, mas não fizeram a devida diferenciação, como se percebe nas palavras de Scaff e Tupiassu, “um dos pontos chaves da política é, portanto, a *não criação de novo tributo*, não subsistindo qualquer ônus financeiro para o Estado ou aumento da carga tributária dos contribuintes. Trata-se, unicamente, da adoção de critérios ambientalmente relevantes para a repartição das receitas econômicas.”<sup>64</sup> (Destaques originais)

A sistemática desta distribuição de recursos ambientalmente orientada teve sua primeira aparição no Estado do Paraná em meados de 1991, por meio da Lei Estadual nº 9.491, Lei Complementar nº 59 e Decreto Estadual nº 974/1991, que introduziram os critérios ecológicos de repasses das verbas municipais do ICMS<sup>65</sup>. Posteriormente, vários outros Estados copiaram a ideia e, também, resolveram adotar a repartição ecológica do produto do ICMS, São Paulo, Minas Gerais e Rondônia são alguns exemplos.

Por se tratar de matéria afetada à competência legislativa estadual, as regras para distribuição ecológica das receitas do ICMS são muito variadas, variam desde uma análise de como as unidades de conservação que ficam dentro de municípios estão sendo mantidas até quais cidades têm sistemas de tratamento de esgoto e destinação final adequada do lixo<sup>66</sup>.

<sup>64</sup> SCAFF, Fernando Facury; e TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 737.

<sup>65</sup> *Ibid.*, p. 738.

<sup>66</sup> SCAFF, Fernando Facury; e TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 739-742.

Todas essas iniciativas são louváveis e até certo ponto muito interessantes. Utilizamos aqui a expressão “até certo ponto” porque tais ações podem se mostrar muito eficazes num primeiro momento, no qual tal política de distribuição ecológica de recursos esteja começando e que poucos municípios sejam contemplados, pois como o montante de recursos disponíveis para tal tipo de indução fiscal é reduzido em face do grande número de municípios que hoje existe em cada Estado-membro, apenas 6,25% do total do ICMS, vemos como um mecanismo de eficácia restrita a médio e longo prazo.

#### 4.2. ICMS ecológico

Como pudemos demonstrar, o chamado *ICMS ecológico*, hoje, é, na verdade, um instrumento de Direito Financeiro, que faz uma distribuição ecologicamente orientada do produto da arrecadação do ICMS, da pequena parte da qual o Estado-membro possui alguma liberdade para estabelecer os seus critérios de distribuição.

No entanto, entendemos que o ICMS, pode vir a ser um grande instrumento tributário de preservação do meio ambiente, por meio da indução, ou seja, podemos utilizar o ICMS como uma norma tributária indutora ambiental.

Já pudemos demonstrar que atualmente, em face do Estado Social de Direito em que vivemos, onde a Constituição Federal garante inúmeros direitos sociais, entre eles, o do meio ambiente ecologicamente equilibrado, a tributação não se restringe a ser um meio para custear o Estado, ela também passa a ser um mecanismo de implementação de políticas públicas, notadamente as que visam à consecução de direitos sociais, desta forma, o Estado, por meio de normas tributárias indutoras, possui um poderoso instrumento de indução de comportamentos.

Neste sentido, e especificamente em relação ao ICMS, seguindo as ideias de Carrazza, entendemos que este imposto deve servir como um instrumento de tributação indutora<sup>67</sup>, com base no princípio da seletividade, uma vez que este princípio, também, orienta, de forma impositiva, o ICMS.

Já mostramos, em linhas anteriores, que a seletividade não está voltada, exclusivamente, para as necessidades individuais, esta se refere, também, às necessidades coletivas, ou seja, também visa a atingir objetivos que a Constituição Federal elegeu como direitos sociais.

Imagine-se, por exemplo, uma norma que reduzisse em 50% a alíquota normal de produtos que fossem completamente biodegradáveis e dos produtos que fossem 100% reciclados, não conseguimos vislumbrar nenhum tipo de inconstitucionalidade neste exemplo hipotético. Entendemos, assim, que o verdadeiro *ICMS ecológico*, seria aquele que tivesse este tipo de alíquota seletiva.

Desta forma, em nosso entendimento, não haveria nenhum empecilho, ao contrário, é recomendável que os Estados-membros venham a implantar uma alíquota ecologicamente seletiva, uma vez que com tal alíquota estar-se-á visando à consecução de um direito social garantido pela própria Constituição Federal, que

<sup>67</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 96. “O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade.”

é defesa do meio ambiente, por intermédio de um, dentre os vários mecanismos hábeis à implementação de tal direito social, neste caso, a tributação indutora.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, podemos concluir que o problema ambiental está intimamente ligado a questões econômicas, em especial ao desenvolvimento econômico sustentável.

Existem princípios ambientais que refletem essa íntima ligação com a economia, e acabam por refletir, também, na esfera tributária, tais como o princípio do poluidor-pagador, o princípio do desenvolvimento sustentável e o princípio da solidariedade.

A tributação indutora é um meio eficiente na implementação de políticas públicas sociais, uma vez que consegue induzir comportamentos tidos como desejáveis pelo próprio constituinte.

A tributação indutora, assim como a tributação, dita normal, tem como limites os próprios princípios constitucionais, notadamente, o princípio do não confisco e o da livre iniciativa.

Tributação ambiental não se confunde com tributação ambientalmente orientada, ou, em outras palavras, com as normas tributárias indutoras ambientais.

O ICMS pode ser usado como mecanismo de indução tributária.

Que a seletividade deve ser observada, não como uma faculdade, mas como uma imposição, também, no ICMS, e que o princípio da seletividade não se resume a ser um princípio que visa às necessidades essenciais do indivíduo, há que se observar, igualmente, as necessidades sociais, tidas como fundamentais, ou seja, os direitos sociais postos em um determinado ordenamento jurídico.

O chamado *ICMS Ecológico*, como hoje é tratado, é um instrumento de Direito Financeiro, que apenas faz a repartição ecologicamente orientada dos recursos advindos do ICMS, na pequena parcela da qual os Estados possuem liberdade para distribuir entre os Municípios.

O ICMS, por ser um imposto que, também, deve ser orientado por meio da seletividade, é um instrumento eficiente de indução tributária, e que deveria ser utilizado como um mecanismo de defesa do meio ambiente, através da instituição de alíquotas ecologicamente diferenciadas e direcionadas.