



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ROBERTA MIRANDA TORRES

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM LIMITE PARA A
TRIBUTAÇÃO NA ESFERA AMBIENTAL**

Salvador

2015

ROBERTA MIRANDA TORRES

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM LIMITE PARA A
TRIBUTAÇÃO NA ESFERA AMBIENTAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho Colares

Salvador

2015

TERMO DE APROVAÇÃO

ROBERTA MIRANDA TORRES

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM LIMITE PARA A
TRIBUTAÇÃO NA ESFERA AMBIENTAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2015

Àqueles que sempre me incentivaram e me apoiaram ao longo de toda essa jornada, principalmente nos momentos de dificuldade.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me conceder saúde, força e determinação para superar as dificuldades.

A minha família, pelo incentivo, apoio e amor incondicional.

A todos os meus amigos e colegas que sempre me ajudaram e me incentivaram durante essa longa e intensa jornada.

A minha orientadora, Prof.^a Laís Gramacho Colares, pelo amparo no pouco tempo que lhe coube, pelos seus esclarecimentos e estímulos durante momentos de dúvida e aflição.

Aos funcionários da biblioteca da Faculdade Baiana de Direito, por serem sempre prestativos e atenciosos durante minha árdua jornada de pesquisa.

“Só conheço duas espécies de governos: os bons e os maus. Os bons que estão ainda por fazer; os maus, em que toda a arte consiste, por diferentes meios, em passar o dinheiro da parte governada à bolsa da parte governante. Aquilo que os governos antigos arrebatavam pela guerra, nossos modernos obtêm com mais segurança pelo fiscalismo. É apenas a diferença desses meios que constituem a sua variedade. Creio, no entanto, na possibilidade de um bom governo em que, respeitadas a liberdade e a propriedade do povo, ver-se-ia resultar o interesse geral, em contraposição ao interesse particular”.

Claude-Adrien Helvétius,
Carta a Montesquieu (1748)

RESUMO

O presente trabalho se desenvolveu através de pesquisa bibliográfica no ramo do Direito Tributário e do Direito Ambiental, bem como através do exame de conteúdos de artigos e periódicos relevantes para a contextualização do tema em estudo. Nesse processo foram examinados, também a legislação vigente e o posicionamento jurisprudencial pátrio acerca da matéria em foco. Tem como finalidade analisar a aplicação do princípio da capacidade contributiva no âmbito da extrafiscalidade ambiental como limitador dos tributos ecológicos, a fim de demonstrar que a tributação na conjuntura ambiental, muito embora se apresente como um mecanismo oportuno, para a persecução do valor constitucional de amparo ao meio ambiente, nem sempre será adequada, necessária ou proporcional. Retrata a contextualização histórica, a definição e as críticas doutrinárias acerca do desenvolvimento sustentável. Aborda aspectos gerais do Direito Ambiental relevantes para o tema. Debruça sobre a tributação ambiental, sua definição, efeitos, peculiaridades, funções e finalidades. Adentra no Direito Tributário, abordando os limites ao poder dever de tributar e relevância que representam no Estado Democrático de Direito contemporâneo. Traz um estudo sobre o princípio da capacidade contributiva, seu conteúdo, previsão constitucional, além de aspectos circundantes relevantes para o tema, quais sejam, sua convivência com a extrafiscalidade, sua relação com as isenções e imunidades, bem como o alcance subjetivo do princípio. Por último, avalia em quais medidas o princípio da capacidade contributiva limitará a tributação ambiental, traçando paralelos com a dificuldade de mensuração dos danos ambientais e o princípio do poluidor pagador, bem como analisando a extrafiscalidade ambiental, quando esta assume contornos proibitivos ou quando se mostra inadequada, desnecessária e desproporcional, a luz do princípio jurídico interpretativo da proporcionalidade.

Palavras-chave: Desenvolvimento sustentável; tributação ambiental; extrafiscalidade; capacidade contributiva; limitação.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal da República de 1988
coord.	Coordenador
CTN	Código Tributário Nacional
ECO-92	Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992
ONU	Organização das Nações Unidas
org.	Organizador
PPP	Princípio do Poluidor Pagador
STF	Supremo Tribunal Federal
WWF	<i>World Wilde Found For Nature</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E EQUILÍBRIO AMBIENTAL	15
2.1 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: PONTO DE PARTIDA PARA A CONCILIAÇÃO ENTRE ECONOMIA E MEIO AMBIENTE	15
2.2 ASPECTOS GERAIS DO DIREITO AMBIENTAL	21
2.2.1 A Constituição e o direito difuso ao bem jurídico ambiental	21
2.2.2 Princípios ambientais aplicáveis ao tema	24
2.2.2.1 O Estado como promotor da preservação ambiental: princípio do poluidor pagador	24
2.2.2.2 A irreversibilidade e irreparabilidade dos danos ambientais: princípio da prevenção	29
3 A TRIBUTAÇÃO NA ESFERA AMBIENTAL	32
3.1 A DEFINIÇÃO DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SEUS EFEITOS JÁ RECONHECIDOS	32
3.2 O CARÁTER NÃO SANCIONATÓRIO DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS	38
3.3 FUNÇÕES DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS: EXTRAFISCALIDADE PREPONDERANTE E FISCALIDADE SUBJACENTE	42
3.4 FINALIDADES DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS	47
3.4.1 Finalidade compensatória: manutenção do equilíbrio econômico ambiental e fonte de financiamento	48
3.4.2 Finalidade incentivadora e a educação ambiental	51
4 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	55
4.1 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR	55
4.1.1 O poder dever de tributar	55
4.1.2 Os limites ao poder de tributar e sua relevância	57
4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	68
4.2.1 O conteúdo do princípio da Capacidade Contributiva	68
4.2.2 A Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988	73
4.2.3 Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade: uma convivência possível e necessária	77
4.2.4 A Capacidade Contributiva frente as isenções e imunidades	80

4.2.5 Alcance subjetivo da aplicação do princípio	83
5 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM LIMITE PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	85
5.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E A DIFICULDADE DE QUANTIFICAÇÃO DOS IMPACTOS AMBIENTAIS	85
5.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA E O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR	90
5.3 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL PROIBITIVA: DESRESPEITO AO LIMITE MÁXIMO IMPOSTO PELA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	94
5.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL: UMA ANÁLISE À LUZ DA PROPORCIONALIDADE	100
6 CONCLUSÃO	107
REFERÊNCIAS	110

INTRODUÇÃO

Há muito, a preocupação com o meio ambiente deixou de ser apenas uma questão sofisticada, para tornar-se uma primordialidade de governos, empresas e cidadãos. No mundo de hoje, um dos (senão o maior) desafio das sociedades tem sido a busca por um desenvolvimento sustentável. Sem embargo do dispositivo constitucional que assegura à população brasileira o direito e dever ao meio ambiente equilibrado e à sadia qualidade de vida, a natureza perece e a qualidade de vida declina. O uso irracional e contínuo dos recursos ambientais ao longo dos anos para abastecer interesses, principalmente, econômicos deu origem a uma realidade de degradação dos ecossistemas, cujas consequências não são sequer de todo, previsíveis.

Como a lógica mais simples ensina que o nosso planeta não cresce – já que os seus recursos são finitos – e, a partir do reconhecimento de que as atividades econômicas são indispensáveis à sociedade, é preciso encontrar formas de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o equilíbrio ambiental. Dentre os diversos meios que existem para estimular práticas ambientalmente desejáveis, é notório que a política tributária se apresenta como um importante instrumento a serviço do Estado.

É por meio da tributação que o Estado distribui entre os indivíduos o ônus financeiro fundamental ao atendimento dos interesses públicos, seja para auferir receitas necessárias a consecução dos fins coletivos, seja para induzir ou conter comportamentos socialmente relevantes. Nesse passo, a extrafiscalidade ambiental já desponta no cenário brasileiro para redirecionar a racionalidade da iniciativa privada e dos contribuintes em favor de comportamentos ecologicamente comprometidos.

O fato é que se de um lado, o sistema tributário brasileiro confere aos entes federativos o poder-dever de tributar, em razão do interesse público; de outro, impõe medidas que asseguram as garantias imprescindíveis das pessoas (contribuintes). Deste modo, é preciso ponderar, neste encontro interdisciplinar do direito, a viabilidade de uma tributação ambientalmente orientada, face à persecução do valor constitucional à proteção do meio ambiente e às balizas fixadas pelo ordenamento jurídico pátrio à atividade tributária, notadamente o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva impõe que haja uma correlação entre o fato tributável e os signos presuntivos de riqueza deste, além de exigir que sejam

consideradas as características pessoais dos contribuintes na graduação dos tributos, de modo a impedir uma tributação logicamente inútil, bem como garantir a expressão dos ideais de justiça e igualdade no direito tributário.

Sendo assim, em que pese, o incipiente e especializado Direito Tributário Ambiental, seja uma tendência extremamente pertinente, faz-se mister refletir sobre os seus contornos. É importante, pois, do ponto de vista jurídico e social, conhecer esse novo mecanismo de instrumentalização da política tributária na persecução da tutela ambiental e saber em que medida as exigências impostas pelo princípio da capacidade contributiva, viabilizam essa inovação.

Este trabalho monográfico, portanto, tem como finalidade analisar a transposição do princípio da capacidade contributiva para o âmbito da extrafiscalidade ambiental como limitador dos tributos ambientalmente orientados, a fim de demonstrar que a tributação na conjuntura ambiental, muito embora se apresente como um mecanismo oportuno – face a preocupação geral e premente com a preservação do meio ambiente e implementação do desenvolvimento sustentável –, nem sempre será adequada, necessária ou proporcional.

O presente trabalho está dividido em seis capítulos, incluindo a Introdução e a Conclusão. O ponto de partida para averiguação do objeto desse estudo é a abordagem, presente no segundo capítulo, do desafio de conciliar ordem econômica e natureza. Para tanto, o desenvolvimento sustentável será contextualizado historicamente, conceituado e analisado sob a luz de críticas doutrinárias, como forma de antecipar os impasses de desafinações inerentes à temática. Ainda neste capítulo, serão analisados pressupostos basilares do Direito Ambiental que auxiliarão na compreensão da tese sustentada. Assim, abordar-se-á a previsão constitucional do direito ao meio ambiente, bem como os princípios ambientais do poluidor pagador e da prevenção.

O terceiro capítulo dará enfoque a tributação ambiental propriamente dita. Primeiramente, o instrumento econômico será definido e, no mesmo item, serão apresentados os seus efeitos já reconhecidos em sede de doutrina, buscando com isso antever, de modo genérico, que os tributos ambientais não são tão ideais quanto parecem. Mais adiante será enaltecida a impossibilidade de tal instrumento assumir caráter sancionatório, como decorrência de uma característica fundamental do veículo pelo qual é introduzido no mundo jurídico. Ao tratar das funções dos tributos

ecológicos, este capítulo reconhecerá a predominância da extrafiscalidade sobre a fiscalidade. E, finalmente, se encerrará retratando o duplo aspecto finalístico dos tributos ambientais, a partir da análise de sua finalidade compensatória e de sua finalidade incentivadora.

No quarto capítulo, por sua vez, será realizado um estudo detido sobre o princípio da capacidade contributiva, enquanto limite ao poder de tributar. Para tanto, serão tecidas considerações iniciais acerca dos limites ao poder de tributar como um todo, exaltando a importância que desempenham no Estado Democrático de Direito contemporâneo. Posteriormente, debruça-se sobre o princípio da capacidade contributiva, elucidando o seu conteúdo, a previsão contida na Constituição de 1988, sua convivência com a extrafiscalidade, sua relação com as isenções e imunidades, bem como o alcance subjetivo do princípio, tudo isso com o fito de fixar as premissas necessárias para afirmar de que maneira a capacidade contributiva irá abalzar a instituição de tributos ou elementos tributários ecológicos.

Finalmente, o quinto capítulo responderá em quais medidas o princípio da capacidade contributiva limitará a tributação ambiental. Desse modo, abordará primeiramente os paralelos traçados entre capacidade contributiva objetiva frente as dificuldades de mensuração dos danos ambientais e capacidade contributiva subjetiva face o princípio do poluidor pagador. Em seguida, serão analisados criticamente as consequências de uma extrafiscalidade ambiental proibitiva, no que concerne à sua aparência confiscatória, violando do limite máximo imposto pela capacidade contributiva. Por último, versará sobre a relação entre capacidade contributiva e extrafiscalidade ambiental, sob a ótica do princípio jurídico interpretativo da proporcionalidade e os seus três critérios norteadores, quais sejam, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Nesse sentido, pretende-se problematizar, ao longo do presente trabalho, sob a égide do princípio da capacidade contributiva, a oportunidade e efetividade da tributação ambiental, sem desqualificá-la por inteiro. Isso porque, apesar da inegável necessidade de preservação do meio natural, não significa que o ambiente deve ser protegido pelo Direito Tributário e, ainda assim, caso o seja, é de extrema importância abalzar em que medida essa proteção se dará, sob pena de ofensa a direitos fundamentais dos contribuintes.

Para tanto, o presente estudo se desenvolverá através de pesquisa bibliográfica no ramo do Direito Tributário e do Direito Ambiental, bem como através do conteúdo de artigos e periódicos relevantes para a contextualização deste trabalho. Ademais, também serão examinados a legislação vigente e o entendimento jurisprudencial pátrio acerca da matéria em exame.

2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E EQUILÍBRIO AMBIENTAL

2.1 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: PONTO DE PARTIDA PARA A CONCILIAÇÃO ENTRE ECONOMIA E MEIO AMBIENTE

Ao longo da história da humanidade, é possível perceber uma progressiva e profunda intervenção e transformação no meio ambiente pela ação antrópica. No entanto, até praticamente fins do século XIX, a espécie humana se manteve, sem grande rigor, em uma situação de relativo equilíbrio com os diversos ecossistemas ambientais.

A partir daí, durante o curso do século XX, à medida em que as sociedades foram se desenvolvendo, demográfica e economicamente, estabeleceu-se uma relação predatória entre o homem e o meio natural. Na busca desenfreada por esse desenvolvimento socioeconômico, o uso irracional dos recursos ambientais pôs em risco a própria sobrevivência humana, fomentando a preocupante realidade mundial de degradação do meio ambiente.

O sentimento de que os recursos naturais eram ilimitados, acentuado pela ideia do progresso a qualquer custo, fizeram com que a natureza fosse vista somente como aquilo que está diante do homem enquanto uma fonte inesgotável de produção e reprodução econômica e não como o solo que lhe sustenta, o chão da sua própria casa.¹

De acordo com Édis Milaré, tudo decorre de um fenômeno usual, segundo o qual os homens, para a satisfação de suas novas e múltiplas necessidades, que são ilimitadas, disputam e se apropriam de modo contínuo e irremediável, de bens da natureza, por sua vez, finitos. É essa equação, tão simples quanto importante, mas pouco considerada, que está na origem de grande parte dos conflitos que se estabelecem no seio das comunidades locais e se expandem para a conjuntura global.²

Pode-se dizer, portanto, que um único século da história econômica moderna foi

¹ DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 641.

² MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 51.

capaz de ultrapassar os limites de suportabilidade natural do planeta, a tal ponto que as agressões ambientais acumuladas ao longo das últimas décadas começam hoje a representar fator limitativo ao próprio desenvolvimento das atividades econômicas³.

Diante desse cenário de falência ao qual o planeta Terra chegou, sob o prisma ambiental, ao ponto da espécie humana ver ameaçada a sua própria existência, as primeiras décadas do século XXI têm sido palco de inúmeras conferências e debates, cuja pauta visa discutir as possíveis soluções para a compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente equilibrado.

Instada pelas profundas alterações detectadas no meio ambiente, tanto pela ação humana predatória, quanto pelo modo global impactante de produção, a comunidade internacional passou a enxergar que o meio não apenas condiciona as formas de vida (inclusive a vida humana), mas também sofre a influência de condutas individuais ou sociais, externalizando reflexamente os danos que lhe são causados.

A poluição do ar e das águas, a perda da camada de ozônio, o crescente aumento de doenças advindas, sobretudo, da falta de saneamento básico, entre outros, são alguns dos impactos ambientais que castigam as sociedades humanas, levando as mesmas a pensarem sobre a necessidade de uma mudança de prioridade nas relações sociais e econômicas.

Desse modo, a preocupação com o meio ambiente deixou de ser apenas um refinamento, e o desenvolvimento sustentável desponta como a tendência temática atual, cada vez mais ordinária entre governos, empresas e cidadãos.⁴

Nesse mesmo sentido, preleciona Ricardo Berzosa Saliba⁵:

Pela magnitude de sua importância em qualquer tipo de coletividade que se possa imaginar, verifica-se no cotidiano mundial, principalmente naqueles países tidos como desenvolvidos e alguns poucos em desenvolvimento, o desenrolar das mais diversas ordens políticas e sociais a fim de se ver prosperada em todos os continentes do planeta, a preservação do nosso bem maior, qual seja, o meio ambiente.

³ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1-7.

⁴ WERKEMA, Maurício Sirihal. Dedutibilidade das Despesas Relacionadas com o Cumprimento de Termos de Ajustamento de Conduta e de Compensações Ambientais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.182, nov. 2010, p. 94.

⁵ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25.

Nessa perspectiva, a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, criada pelas Nações Unidas, definiu desenvolvimento sustentável como aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas próprias necessidades.⁶

O conceito de sustentabilidade assumiu, portanto, um papel de fundamental importância para o direcionamento de políticas governamentais. O poder público incumbiu-se de propor e efetivar um recondicionamento da política de desenvolvimento, tendo como diretriz a estabilidade econômica associada à ideia de sustentabilidade social – nas relações de trabalho, por exemplo, bem como na relação com a natureza – buscando alcançar um equilíbrio ecológico capaz de satisfazer as necessidades presentes, sem comprometer as necessidades das futuras gerações.⁷

Do ponto de vista do direito positivo, a busca de uma conciliação entre desenvolvimento e defesa do meio ambiente ingressou no ordenamento jurídico pátrio com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Com efeito, o art. 170, inciso VI⁸, coloca a proteção ambiental como um dos princípios da ordem econômica. Em outras palavras, não se justifica mais o desenvolvimento econômico se não for este permeado pela preocupação ambiental.

No âmbito da legislação infraconstitucional, a expressão foi introduzida no art. 2º, inciso I da Lei. 10.257 de 2001, conhecida como Estatuto da Cidade, assegurando aos brasileiros a garantia de cidades sustentáveis. Também através do Decreto 3.992, do mesmo ano, que trata do Plano Nacional de Desenvolvimento Rural Sustentável, e do Decreto 4.297, de 2002, que estabelece os critérios para o Zoneamento Ecológico Econômico do Brasil, colocando no art. 2º o desenvolvimento sustentável como um dos seus princípios.

No entanto, em que pese o Brasil disponha de uma legislação ambiental formalmente

⁶ **O que é desenvolvimento sustentável?** WWF-Brasil. Disponível em: <http://www.wwf.org.br/natureza_brasileira/questoes_ambientais/desenvolvimento_sustentavel/>. Acesso em: 04 mar. 2015.

⁷ LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

⁸ “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: defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (art. 170, VI da CF/88).

bem estruturada, com padrões de qualidade rigorosos e restritivos – muitos dos quais equiparáveis aos adotados pelos países mais avançados do mundo em termos de implementação de critérios de conservação do meio ambiente – na prática, o país padece de graves problemas com a efetividade do arcabouço legal vigente, em virtude de questões estruturais e das mazelas que assolam o Poder Público em quaisquer de seus níveis.⁹

A grande questão que se impõe, portanto, é a “vontade política” para a aplicação das normas ambientais – assim como ocorre com diversas outras normas louváveis, em vigência no país. Conseguir impedir as pressões dos mais diversos setores econômicos sobre a implantação de medidas protetoras do meio ambiente tem sido, aliás, o grande desafio dos governos modernos.

Sem grande rigor, é possível afirmar que a efetivação do desenvolvimento sustentável assenta-se sobre dois pilares, um relativo à composição de valores materiais e outro voltado à coordenação de valores de ordem moral e ética. Em outras palavras, para que se concretize um desenvolvimento pautado na sustentabilidade, é preciso que haja uma justa distribuição de riquezas nos países e entre os países, e uma interação dos valores sociais, onde se relacionam interesses particulares de lucro e interesses de bem-estar coletivo.¹⁰

Assim sendo, o que se busca atualmente, é viabilizar maneiras para que o progresso econômico esteja diretamente condicionado às necessidades sócio ambientais, rompendo-se com a lógica econômica da privatização dos lucros associada a uma socialização dos prejuízos.

Indubitavelmente, o lema do desenvolvimento sustentável foi a fórmula pela qual a comunidade internacional conseguiu incorporar as exigências de um discurso ecológico tão necessário. Entretanto, a presença exaustiva dessa temática nas agendas e debates da atualidade como grande remédio a toda questão ambiental não a deixou imune de ataques e críticas, os quais faz-se conveniente analisar.

Primeiramente, é curioso notar, como bem observa Leonardo Boff¹¹, que os termos

⁹ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1-7.

¹⁰ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 111 e 112.

¹¹ BOFF, Leonardo. **Um ethos para salvar a Terra**. Disponível em: <<http://www.leonardoboff.com/site/vista/outros/um-ethos.htm>>. Acesso em: 09 mar. 2015.

desenvolvimento e sustentabilidade, quando considerados isoladamente, não são palavras absolutamente harmônicas. O termo desenvolvimento vem do campo da economia. Não de qualquer economia, mas daquela do tipo imperante, cujo objetivo é a acumulação de bens e serviços de forma crescente e linear mesmo às custas de iniquidade social e depredação ecológica. A sustentabilidade, por sua vez, provém do campo da ecologia e da biologia. Ela afirma o equilíbrio dinâmico que permite a todos participarem e se verem incluídos no processo global. É dentro desta compreensão que o autor supracitado sustenta ser o desenvolvimento sustentável, na prática, inexequível.

Em segundo lugar, deixando a questão semântica de lado, é preciso que se diga que nem todos simpatizam com a teoria do desenvolvimento sustentável, em termos substanciais. Isso porque, para muitos não passa de um forma de destruição dos recursos naturais, dando-lhe uma aparência de respeito à natureza. Para os desgostosos, a expressão nunca é definida em termos práticos e efetivos, mas aparece constante e persistentemente em todos os escritos sobre o meio ambiente, de modo que a ilusão de ótica tornou-se realidade.¹²

Não obstante acrescenta-se a tudo isso a profunda discussão sobre ser o desenvolvimento sustentável uma meta de governo ou um princípio de direito. Discussão esta que perdeu espaço quando a Carta Magna de 1988 colocou a proteção ambiental como um dos princípios da evolução econômica, orientando e condicionando o desenvolvimento econômico à tutela do meio ambiente, e, portanto, fazendo com que o desenvolvimento sustentável não pudesse mais ser visto como sinônimo de uma simples política de governo a ser alcançada.¹³

No que diz respeito ao argumento de que a política do desenvolvimento sustentável, no final das contas mantém a destruição dos recursos naturais¹⁴, o mesmo não pode ser ignorado. Contudo, não se pode analisar a realidade sob uma ótica exclusivamente ambientalista, afastando a conclusão de que as pessoas estão habituadas a um sistema de vida que lhes proporciona conforto e comodidade. E nisso

¹² BONALUME, Wilson Luiz. A farsa do desenvolvimento sustentável no direito ambiental. **Revista de Ciência do Ambiente e Direito Ambiental**. Alfenas: *Ambiência*, v. 1, jul. 2000, p. 264.

¹³ FREITAS, Vladimir, Passos de. **A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 237-238.

¹⁴ FREITAS, Vladimir, Passos de. **A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 237-238

não se está a falar apenas das classes mais favorecidas, mas também das pessoas que contam com poucos recursos para a sua própria sobrevivência. É de se perguntar quantos hoje no Brasil, se sujeitariam a renunciar ao ar condicionado, a afastar da sua alimentação produtos feitos com o uso de agrotóxicos, a limitar a descarga da água de seu banho a um minuto e meio, a subir vários andares de seu edifício sem o uso do elevador ou a abrir mão de móveis de madeira.

Por outro lado, no que concerne as classes mais baixas da sociedade, alerta Ana Cláudia Graff¹⁵ que o compromisso de preservar e proteger o planeta para as futuras gerações não faz sentido para um sexto da população mundial considerada pobre pela Organização das Nações Unidas (ONU), vez que essa fração está prioritariamente preocupada com a sua própria sobrevivência.

O que se quer dizer é que o escopo da proteção ambiental está inserido em uma realidade complexa, sendo ingênuo acreditar que dentro dessa complexidade das estruturas sociais, políticas, ideológicas e econômicas modernas se consiga encontrar espaço para uma mudança tão radical nos fundamentos da economia.

Nesse passo, é preciso uma dose de bom senso e pé no chão para reconhecer que o cenário ideal – no qual se pudesse deter rapidamente os níveis atuais de crescimento econômico, refrear o aumento populacional, deslocar as pessoas de seus hábitos extravagantes de consumo, alterar radicalmente as matrizes energéticas fósseis, investir maciçamente os recursos hoje disponíveis na recuperação de ambientes degradados e no combate à pobreza e, sobretudo, mudar radicalmente os valores socialmente aceitos, eliminando o individualismo e a ganância, em favor da austeridade, simplicidade e solidariedade¹⁶ – não é, definitivamente, algo factível, pelo menos a título imediato.

O meio ambiente não existe como uma esfera desvinculada das ações, ambições e necessidades humanas. Por isso, a tentativa de defendê-lo sem levar em conta as

¹⁵ GRAFF, Ana Cláudia Bento. **Biodiversidade: possibilidades e limites de sua proteção jurídica**. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

¹⁶ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1-7.

demandas humanas acaba por atribuir à própria expressão meio ambiente uma conotação de ingenuidade em certos círculos políticos.¹⁷

Sendo assim, não basta criticar as consequências do desenvolvimento sobre o meio ambiente. Antes, é necessário colocar – de modo gradativo e viável – o desenvolvimento dentro de limites que protejam a natureza, porém de modo a considerar os benefícios alcançados com o progresso humano e que hoje já fazem parte dos hábitos da maior parte da população brasileira.¹⁸

É preciso encontrar uma perspectiva economicamente correta, ecologicamente equilibrada e socialmente possível, a exemplo da busca por um direcionamento da racionalidade econômica para a obtenção de soluções baseadas em incentivos que encorajem os comportamentos ambientalmente sensatos.

Nesta senda, a despeito da existência de todas essas críticas brevemente exploradas, o fato é que o desenvolvimento sustentável é hoje um compromisso real assumido pelos países e, inegavelmente, é a referência embrionária de uma simbiose indiscutivelmente necessária entre economia e meio ambiente.

Desse modo, e tendo em vista que a tributação é um fenômeno essencialmente econômico, um olhar mais analítico faz-se de extrema importância quando se trata de tributação com finalidades ambientais, pois apesar da feição romântica e ideal que uma tributação ambientalmente orientada aparenta, o mecanismo interdisciplinar enfrenta os impasses da incompatibilidade intrinsecamente existente entre economia e proteção ao meio ambiente, assim como acontece com o desenvolvimento sustentável, ora exposto.

2.2 ASPECTOS GERAIS DO DIREITO AMBIENTAL

2.2.1 A constituição e o direito difuso ao bem ambiental

¹⁷ GUIMARÃES, Cláudio Luiz. Direito Ambiental e Extrafiscalidade dos Impostos no Direito Tributário Brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**. Salvador: UFBA, n° 5. Dezembro, 1997, p. 347.

¹⁸ FREITAS, Vladimir, Passos de. **A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 246.

A nova dimensão do desenvolvimento, na qual o bem ambiental ocupa lugar central também está presente no ordenamento jurídico brasileiro. A doutrina ambientalista¹⁹ é unânime ao definir a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 como um marco inaugural no reconhecimento e na defesa do chamado bem jurídico ambiental. Não é outra, senão esta, a razão pela qual o direito ambiental é essencialmente um direito constitucional, posto que emana diretamente da Lei Fundamental.

Ao prever que o meio ambiente equilibrado é de uso comum de todo o povo brasileiro e que a sua defesa é função não só do Poder Público, mas de toda a coletividade, o legislador constitucional reconheceu no caput do artigo 225²⁰, o qual abre o capítulo sobre o meio ambiente na Carta Magna, que o direito ao bem jurídico ambiental é coletivo (gênero) e, mais especificamente, um direito difuso (espécie).

Sem a pretensão de se fazer maior digressão doutrinária quanto a essa classificação, é possível dizer que os direitos difusos são aqueles que abarcam mais de um indivíduo (transindividuais ou metaindividuais), cuja natureza é indivisível, e cujos titulares são pessoas indeterminadas ligadas por circunstâncias de fato, e não por algum tipo de vínculo jurídico.²¹

O emblemático art. 225 da Carta Magna assegura que a responsabilidade pelas desafiantes pretensões de conjugar a ordem econômica com o equilíbrio ambiental é solidária e compartilhada por todos (poderes públicos e coletividade em geral).

Ao mesmo tempo, o dispositivo deixa claro a assunção de um verdadeiro compromisso com o desenvolvimento preocupado com as próximas gerações, posto que assegura o direito intergeracional a um meio ambiente saudável, como forma de garantir a sadia qualidade de vida e, em última análise a própria dignidade da pessoa humana.²²

¹⁹ ANTUNES, Paulo Bessa de. **Direito Ambiental**. 14 edição. São Paulo: Atlas, 2012, p. 65-67.

²⁰ “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” (art. 225, caput, CF/88).

²¹ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.

²² YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na preservação. A utilização econômica dos bens ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

A despeito do festejado capítulo, próprio para as questões ambientais, a dimensão conferida à proteção do meio ambiente não se resume aos dispositivos concentrados no Capítulo VI, do Título VIII dirigido à Ordem Social. A Constituição Federal de 1988 comporta inúmeros outros regramentos inseridos ao longo do texto nos mais diversos títulos e capítulos, responsáveis por também veicular as obrigações da sociedade e do Estado brasileiro com o meio ambiente.

Cumprir destacar, outrossim, que a fruição de um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado foi elevada, pela ordem constitucional vigente, à condição de direito fundamental, o qual deve ser amplamente prestado para a manutenção da dignidade da pessoa humana, considerada em seu sentido difuso.²³

Assim sendo, diante desse quadro fundamental, o Estado acaba implementando políticas das mais diversas ordens, com o intuito de assegurar esses direitos imanentes implantados no seio social democrático, buscando nessa jornada, cada vez mais meios legais de atuação positiva no meio ambiente²⁴.

Resta evidente, portanto, a autorização conferida pela Lei Fundamental para que o órgão soberano estatal – em razão da potencialidade que possui para capitanear os desejos sociais – avoque para si todas as atribuições para fazer face a necessidade pública de proteção ao meio ambiente, ao menos na medida em que a atividade privada e os cidadãos se mostrem impotentes ou insuficientes na sua realização.²⁵

Ocorre que, por mais legitimidade que o Poder Público possua para desenvolver tais políticas públicas em prol da ecologia, estas somente serão idôneas a atingir o desígnio ao qual se destinam, na medida em que estiverem dotadas de efetividade.

Nas precisas palavras de Luís Roberto Barroso, a efetividade “representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever ser normativo e o ser da realidade social”.²⁶

²³ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 102.

²⁴ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 102.

²⁵ MALBERG, Raymond Carré de. **Teoría general del estado**. 2 ed. México: Fondo de Cultura Económica, 2001, p. 251.

²⁶ BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 83

À vista disso, é preciso que a concretização do expressivo arcabouço normativo ambiental não se dê à míngua da realidade social na qual se insere, sob pena de suas qualidades formais restarem imprestáveis ante uma aplicação inefetiva.

2.2.2 Princípios ambientais aplicáveis ao tema

Os denominados princípios ambientais são concepções teóricas que visam a fornecer uma direção conceitual básica do Direito Ambiental, com o fito de denotar-lhe certa lógica de desenvolvimento. Tratam-se de instruções e orientações para ações políticas, visando uma política ambiental racional, harmônica e coerente.²⁷

Dentre os diversos princípios elencados pela doutrina ambientalista, chama-se atenção para apenas dois deles, os quais guardam maior afinidade com a temática do presente trabalho. São eles: princípio do poluidor pagador e princípio da prevenção.

2.2.2.1 O Estado como promotor da preservação ambiental: princípio do poluidor pagador

A ingerência do Estado na regulação da economia e das atividades privadas potencialmente poluidoras tem como escopo a correção de uma falha ou efeito perverso na relação público/privado que estaria bem representada pela privatização dos benefícios e socialização dos custos sócio ambientais.

Como é cediço, o mercado baseia-se na relação custo/benefício, cuja premissa primordial é a obtenção do maior lucro com o menor custo. Tal premissa estimula de modo muito evidente uma tendência para a socialização dos custos. Isso porque, em nome de uma forte e permanente competitividade, a sobrevivência econômica do

²⁷ DERANI, Cristiane. Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 641-652.

empreendimento acaba se concentrando, dentre outros aspectos, na capacidade gerencial de diminuição contínua dos custos.²⁸

Nesse cenário, as externalidades negativas da produção econômica – base teórica do princípio do poluidor pagador –, embora resultantes do processo produtivo, são recebidas pela coletividade, diferentemente do lucro que é percebido unicamente pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização dos lucros e socialização das perdas”, quando detectadas as externalidades negativas.²⁹

Ocorre que, “o poluidor que, único e individualmente, se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes, não pode externalizar negativamente para toda a coletividade a poluição que produz”³⁰. Essa conta não fecha diante da diretriz de solidariedade imposta pela CF/88 no seu art. 3º, e é exatamente esse o ponto de partida do mandamento em questão.

Considerado um dos princípios jurídicos mais importantes para a proteção ambiental, o poluidor pagador impõe aos agentes econômicos (potenciais poluidores) que causem dano ao meio ambiente, o dever de arcar com os custos da diminuição ou afastamento do mesmo.³¹

A norma do poluidor pagador possui, portanto, inspiração econômica, no sentido de que os custos sociais externos que acompanham o processo produtivo (no caso, o custo resultante dos danos ambientais), precisam ser internalizados.

Nessa linha de raciocínio, afirma Paulo de Bessa Antunes³² que o princípio do poluidor pagador parte do pressuposto já insuperável de que os recursos naturais são escassos e que a sua utilização na produção e no consumo acarretam a sua degradação e conseqüente redução. Desta maneira, se o custo de tal redução não for considerado no sistema de preços, o mercado não será capaz de espelhar a escassez.

Assim sendo, impõe-se ao poder público o papel de controlar a transferência pura e simples dos custos ambientais para a coletividade. Em termos práticos, são

²⁸ LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante Lobato; ALMEIDA, Gilson César Borges de. *Tributação Ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 668-629.

²⁹ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.142 e 143.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Valores e princípios no direito tributário ambiental*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 641.

³¹ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.142 e 143.

³² ANTUNES, Paulo Bessa de. **Direito Ambiental**. 14 edição. São Paulo: Atlas, 2012, p. 52.

necessárias políticas públicas capazes de eliminar a falha de mercado e fazer com que o ônus econômico não recaia sobre toda a coletividade, mas seja dirigido diretamente ao utilizador dos recursos naturais, de forma a assegurar que os preços dos produtos reflitam as externalidades negativas.

Desse modo, admite-se a possibilidade de criação por parte do Estado de um conjunto de medidas econômicas e administrativas capazes de impor aos empreendedores potencialmente poluidores – ou que ainda estejam obtendo da natureza os recursos necessários à sua atividade lucrativa –, a internalização dos custos sociais e ambientais, de modo que a diminuição desses custos represente diretamente uma diminuição da degradação da natureza.³³

Por outro lado, percebe-se também que a referida norma é princípio de justiça e se ergue ante a vocação redistributiva do Direito Ambiental, isto é, como forma de solidariedade para suportar os danos causados ao meio ambiente³⁴, na medida em que busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de arcar com as despesas da sustentação do meio ambiente sadio.

Sobre essa aproximação do preceito ambiental com os ideias de justiça e solidariedade, elucida Paulo Affonso Leme Machado³⁵:

O uso gratuito dos recursos naturais tem representado um enriquecimento ilegítimo do usuário, pois a comunidade que não usa do recurso ou que o utiliza em menor escala fica onerada. O poluidor que usa gratuitamente o meio ambiente para nele lançar os poluentes invade a propriedade pessoal de todos os outros que não poluem, confiscando o direito de propriedade alheia.

Portanto, nada mais justo do que aquele que goza individualmente do lucro obtido em suas atividades poluentes, também suporte sozinho os gastos com a reparação da degradação que deu causa.

É preciso, entretanto, certa cautela ao tratar deste preceito ambiental, pois o mesmo não pode ser entendido como uma autorização para poluir mediante o pagamento de um valor. Sendo assim, as diversas críticas que recaem a respeito da concretização do princípio do poluidor pagador, sob o argumento de que o seu propósito original

³³ LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante Lobato; ALMEIDA, Gilson César Borges de. *Tributação Ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 668-629.

³⁴ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 267.

³⁵ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 59-60.

poderia ser fatalmente distorcido pela ideia do “pago para poluir” ou “pago, logo posso poluir”, não merecem prosperar, uma vez que baseia-se em análise superficial do instituto.

Na precisa lição de Édis Milaré, a colocação gramatical das palavras que intitulam o princípio não deixa margem às ambiguidades ou equívocos na interpretação do mesmo. “Trata-se do princípio do poluidor pagador (polui, então paga os danos), e não do pagador poluidor (pagou, então pode poluir)”.³⁶

De nenhuma maneira o pagamento pela poluição deve servir de incentivo a esta. Outrossim, basta refletir que se é absurdo a suposta lógica do poluidor que polui, pois pode pagar, o que falar do poluidor que não deve qualquer contraprestação por seus atos degenerativos? A verdade é que não se trata de medida que seja um fim em si mesmo, vez que outras medidas, além da cobrança, são necessárias para a consecução maior que é a preservação.

Justamente por isso, o escopo do mandamento em comento, não é tolerar a degradação, à custa de um preço, nem tampouco se limita a compensar os danos causados, mas sim, precisamente, evitar o dano ao meio ambiente. Trata-se, portanto, do dever de arcar com o pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e prevenção dos riscos ambientais.

Nesse ponto, chega-se, finalmente, ao aspecto mais relevante para o entendimento do princípio ambiental em estudo, qual seja, a compreensão de que o princípio do poluidor pagador e a reparação por atos lesivos ao meio ambiente não se confundem, ou ainda, que o princípio do poluidor pagador, embora possa ser enunciado como um princípio que impõe ao causador de um dano ambiental a sua reparação – como o faz a ECO-92³⁷ – isso não ele se limita.³⁸

Dentre os doutrinadores nacionais Paulo de Bessa Antunes³⁹ faz bem a distinção, separando claramente o princípio do poluidor pagador, do, por ele denominado,

³⁶ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 268.

³⁷ “As autoridades nacionais deverão envidar esforços no sentido de promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando em consideração a política de que o poluidor deverá, em princípio, arcar com os custos da poluição, considerando o interesse público e sem distorcer-se o comércio e as inversões internacionais” (Princípio 19 da Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992).

³⁸ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 64.

³⁹ ANTUNES, Paulo Bessa de. **Direito Ambiental**. 14 edição. São Paulo: Atlas, 2012, p. 52-53.

princípio da responsabilidade. O primeiro não tem por finalidade precípua recuperar um bem da natureza que tenha sido lesado, mas sim instituir um mecanismo econômico que impeça o uso irracional de recursos ambientais, atribuindo-lhes preços compatíveis com a realidade. O segundo, por sua vez, preza pela imputação ao responsável pela utilização de um recurso natural, o custo efetivo decorrente de sua escassez. Assim, ao princípio do poluidor pagador, recairiam os custos da prevenção da poluição, ainda que eventualmente comportasse a recuperação de um dano causado.

Na doutrina europeia, destaca-se a autora lusitana Maria Alexandra de Sousa Aragão⁴⁰, quem empenhou estudo mais aprofundado sobre a matéria. De acordo com a autora, tratar de modo indistinto o princípio do poluidor pagador e o princípio da responsabilidade, do ponto de vista dogmático, acarreta uma perda de sentido útil de ambos, isto é, um desperdício de suas respectivas potencialidades. Nas suas próprias palavras:

Apesar de a formulação do princípio recordar efetivamente o princípio jurídico segundo o qual quem causa um dano é responsável e deve suportar as medidas adequadas à reparação do dano causado, pensamos que o PPP não se reconduz, de todo, a um simples princípio de responsabilidade civil.

Corroborando este posicionamento, Fernando Magalhães Modé afirma que compreender, restritivamente, o princípio do poluidor pagador como sendo aquele que impõe ao agente poluidor a reparação do dano causado, é retirar do mesmo sua contribuição mais efetiva ao Direito Ambiental, qual seja, a atuação preventiva, na medida em que induz os agentes econômicos a conduzirem suas atividades de maneira mais benéfica ao meio ambiente.⁴¹

Por derradeiro, insta salientar que a terminologia empregada na expressão poluidor pagador não exige a reparação em pecúnia, vez que o termo pagador tem por conteúdo a reparação específica do dano. Sendo assim, diante de um dano ambiental, primeiramente, deve-se verificar se é possível o retorno ao *status quo ante* por via da específica reparação, e só depois de infrutífera tal possibilidade é que deve recair a condenação sobre um valor pecuniário, inclusive porque, por vezes, é difícil a determinação do quantum a ser ressarcido pelo causador do ato lesivo já praticado,

⁴⁰ ARAGÃO, Maria de Sousa. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 23.

⁴¹ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 65.

sendo sempre preferível a reparação natural, pela recomposição efetiva e direta do ambiente degradado.⁴²

Enfim, por todo o exposto, verifica-se que o princípio do poluidor pagador envolve, por excelência, o relacionamento entre as normas de direito ambiental e de direito econômico. Através de uma otimização da aplicação deste princípio, é possível aproximar às preocupações de regulamentação macroeconômicas do direito ambiental, estimulando a realização de políticas econômicas específicas.

2.2.2.2 A irreversibilidade e irreparabilidade dos danos ambientais: princípio da prevenção

O princípio da prevenção do dano ao meio ambiente pode ser considerado o sustentáculo do direito ambiental, consubstanciando-se como seu objetivo fundamental, vez que, na maioria das vezes, a incapacidade de se restabelecer, em igualdades de condições, uma situação idêntica à anterior, torna o sistema jurídico impotente na seara ambiental, em termos de reparação⁴³.

De acordo com o referido princípio – objeto de apreço na ECO-92⁴⁴ – a evidência de perigo ao meio ambiente, em razão de riscos e impactos já de antemão conhecidos e cientificamente certificados, impõe o dever jurídico de se evitar a consumação de danos ambientais.

O princípio recai sobre situações nas quais já existem provas científicas da prejudicialidade de uma determinada atividade ao meio natural, sendo possível, por conseguinte, estabelecer com segurança um conjunto de nexos de causalidade que seja suficiente para a identificação dos impactos futuros mais prováveis.⁴⁵

⁴² FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 90.

⁴³ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 120-121.

⁴⁴ “Para proteger o meio ambiente, medidas de precaução devem ser largamente aplicadas pelos Estado segundo suas capacidades. Em caso de risco de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não deve servir de pretexto para procrastinar a adoção de medidas efetivas visando a prevenir a degradação do meio ambiente” (Princípio 15 da Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992).

⁴⁵ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 53.

Trata-se, portanto, de uma transposição para o âmbito jurídico do ditado “mais vale prevenir do que remediar”, fruto da visão de bom senso que se verifica na cultura popular. Seguindo essa correlação e partindo da premissa de que a prevenção é a melhor, quando não a única, solução, Maria Alexandra de Sousa Aragão⁴⁶ pondera:

Mais vale prevenir, porque, em muitos casos, depois de a poluição ou o dano ambiental ocorrerem, é impossível a reconstituição natural da situação anterior, isto é, é impossível remover a poluição ou o dano. O caso mais exemplar é a extinção de uma espécie animal ou vegetal. Mais vale prevenir, porque, mesmo sendo possível a reconstituição in natura, frequentemente ela é de tal modo onerosa, que não é razoável exigir um tal esforço ao poluidor. Mais vale prevenir, por fim, porque economicamente é muito mais dispendioso remediar do que prevenir. Com efeito, o custo das medidas necessárias a evitar a ocorrência de poluição é, em geral, muito inferior ao custo das medidas após a ocorrência do dano.

É justamente dessa ponderação, que resulta a assertiva, sempre repetida, de que os objetivos do Direito Ambiental são essencialmente preventivos. Significa, pois, que as atenções devem se voltar para o momento anterior ao da ocorrência do dano, isto é, ao momento em que o que se tem é um mero risco de dano. Isso porque, diante da pouca valia da simples reparação, sempre incerta e, quando possível, excessivamente onerosa, a prevenção é a melhor, quando não a única, solução.⁴⁷

Do ponto de vista da ordem econômica, indissociável da tutela jurídica ambiental, insta frisar que o princípio da prevenção não se presta a uma eliminação de danos em absoluto. Em verdade a sua aplicação consiste em avaliar a potencialidade danosa de um empreendimento juntamente aos benefícios que serão gerados pelo mesmo, para através de uma análise balanceada encontrar a opção política mais adequada.⁴⁸

Além disso, para que a prevenção adentre nas políticas ambientais e influencie nas ações dos empreendedores e do próprio governo, se exige uma tarefa de constantes atualizações e reavaliações do nexos existente entre dano e causa de cada situação, bem como das medidas de preservação mais apropriadas.⁴⁹

O ordenamento jurídico brasileiro já incorporou algumas medidas que buscam dar efetividade a esse direcionamento preventivo, dentre elas, a título exemplificativo, está o estudo prévio de impacto ambiental, previsto na Constituição Federal de 1988, em

⁴⁶ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 20.

⁴⁷ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 263.

⁴⁸ ANTUNES, Paulo Bessa de. **Direito Ambiental**. 14 edição. São Paulo: Atlas, 2012, p. 48.

⁴⁹ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 68.

seu art. 225, § 1º, inciso IV⁵⁰, bem como o estabelecimento de padrões de qualidade ambiental, o zoneamento ambiental, o licenciamento e a revisão de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras, e a criação de espaços territoriais especialmente protegidos pelo Poder Público, tais como áreas de proteção ambiental, de relevante interesse ecológico e reservas extrativistas, todos estes elencados no art. 9º da Lei nº 6.938/81⁵¹.

Ademais, impende acrescentar que a concessão de incentivos fiscais às atividades que atuem em parceria com o meio ambiente, bem como a outorga de maiores benefícios às que utilizem tecnologias ambientalmente amigáveis, também são instrumentos a serem explorados na efetivação do princípio em estudo.

No entanto, pactua-se com a tese sustentada por Celso Antônio Fiorillo⁵² de que aquilo que propiciará o sucesso no combate preventivo do dano ambiental é, notoriamente, a consciência ecológica. Esta, ao ser desenvolvida através de uma política de educação ambiental, possui aptidão para efetivar, de fato, a prevenção e preservação do meio natural.

Por tudo isso, frente ao que rege o referido princípio, entende-se que mais importante do que criar mecanismos para reparar as agressões ao ambiente – imputando ao causador os custos dessa recuperação – é priorizar medidas capazes de evitar o nascimento dessas agressões, de modo a reduzir ou eliminar as causas de ações suscetíveis de alterar a qualidade do meio natural.

⁵⁰ “Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: 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” (art. 225, §1º, IV, da CF/88)

⁵¹ A lei nº 6.938/81 dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação.

⁵² FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.121.

3 A TRIBUTAÇÃO NA ESFERA AMBIENTAL

3.1 A DEFINIÇÃO DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SEUS EFEITOS JÁ RECONHECIDOS

Dentre as soluções possivelmente aptas para alcançar a realização do desenvolvimento econômico numa perspectiva de sustentabilidade, surge a tributação ambiental.

Como bem elucida Roque Antônio Carraza, “a atividade financeira – na qual se insere a tributária – não é um fim em si mesma. É meramente instrumental, já que dá ao Estado os meios pecuniários de que necessita para atingir os fins que lhes são apontados pela Constituição”.⁵³

Com efeito, a Carta Magna imprime ao Estado Brasileiro uma feição social e intervencionista, voltada à consecução de múltiplos objetivos por ela estatuídos. Essa postura de ingerência nada mais é do que uma consequência natural de um Estado Democrático de Direito, que, mais do que tributos justos, exige que os mesmos estimulem a correção dos desequilíbrios sociais, a criação e a proteção do emprego, a implantação de uma política urbanística adequada e, assim por diante.

É nessa conjuntura que se manifesta a dupla faceta dos tributos. Em princípio consideradas apenas meios de geração de receita, as exações de natureza tributária passam a se revelar também enquanto instrumentos eficientes para a persecução dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos.

Dentre tais objetivos, está a norma constitucional prevista no art. 170, VI, que assim como outras de mesma índole são de aplicação efetiva e imediata, e não, como pretendem alguns, meros programas de ação, a serem – um dia – desenvolvidos e implementados. À vista disso, impõem aos Poderes Públicos o dever de prestigiá-las de todos os modos, inclusive através da tributação.

A tributação na esfera ambiental, portanto, trata-se de uma atuação estatal de intervenção na economia, por meio da política tributária, em favor do meio ambiente,

⁵³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 788.

afastando a ocorrência dos impactos ambientais ou minimizando seus efeitos.

Mais precisamente, o propósito concernente à aplicação de tributos incidentes sobre variáveis ambientais consiste no pagamento pelos agentes econômicos de uma quantia equivalente aos custos externos marginais causados pela degradação ao meio ambiente. Significa dizer que, o valor da exação fiscal que se pretende arrecadar deve empenhar-se em refletir as externalidades ambientais, no ponto em que elas se igualem ao chamado nível ótimo de poluição.

Em uma equação – que é objeto de ponderação diuturnamente pelos agentes econômicos – cujos fatores são o total de ganhos e o total de custos, o nível ótimo de poluição está representado pelo ponto de equilíbrio entre ambos, de modo que o lucro privado líquido não se sobreponha ao valor do dano ambiental gerado por unidade de poluição, nem vice-versa, sob pena de se persistir na degradação ou, na segunda hipótese, inviabilizar a própria atividade econômica a ser desenvolvida.⁵⁴

Com isso, os tributos de orientação ambiental acabam por influenciar nas decisões econômicas, tornando mais interessante a opção ecologicamente mais correta. Isso ocorre porque, de um modo geral, em qualquer atividade, as deliberações são guiadas pelo binômio custo/benefício e, assim, em que pese não seja critério exclusivo, o custo é critério de máxima importância nas decisões diárias, não apenas do empresário, mas de todos.

Ora, se as despesas decorrentes da degradação ambiental não forem embutidas nos custos dos agentes econômicos, por uma relação de proporcionalidade direta, as suas respectivas decisões nunca serão ecologicamente corretas.

Partindo dessa premissa, é que os tributos de cunho ecológico se prestam a internalizar as externalidades ambientais negativas, isto é, incorporar aos preços de bens e serviços, os verdadeiros custos sociais impostos pelas atividades degradadoras. Com isso, os tributos ambientais além de servirem, precipuamente, como estímulo para não ocorrência de danos ao meio ambiente, também servem para ressarcir-los caso o primeiro desígnio reste fracassado.⁵⁵

⁵⁴ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p.78-80

⁵⁵ Esse duplo aspecto finalístico dos tributos ambientais será melhor abordado no item 3.4 do presente capítulo.

Dessa forma, na precisa lição de Ricardo Carneiro⁵⁶, “os gastos nos quais a sociedade incorre ao suportar os danos externos negativos causados pelos poluidores são, por assim dizer, a ela ressarcidos por meio da obrigação tributária”.

Seguindo esse mesmo raciocínio, ilustra Roberto Ferraz⁵⁷:

Por exemplo, se uma fábrica de fertilizantes polui um rio, o “imposto verde” deverá acrescentar um custo ao produto, correspondente ao custo que o Estado terá para promover a “despoluição” do rio, tornando interno à atividade um custo que antes lhe era externo. Nessa hipótese a tendência é a substituição da atividade poluente por outra economicamente mais interessante, isto é, por outra que não tenha todo aquele custo embutido. Não se trata, portanto, de punir a empresa, cuja atividade é lícita à luz do ordenamento jurídico (hipótese aqui imaginada), mas de, admitindo a atividade poluidora, buscar compor o custo socioambiental da atividade com a obtenção de receita precipuamente voltada a corrigir aquela agressão ambiental, ao mesmo tempo em que se induz uma mudança de comportamento não apenas pela determinação do estado que proíbe mas pela utilização do talento da atividade privada na busca de uma solução mais econômica.

Continua o autor, afirmando que o tributo ambiental exerce, portanto, a função de reorientar a atividade empresarial, bem como a as práticas individuais, traduzindo dados reais a partir dos custos ambientais e não distorcendo a melhor decisão econômica e a correspondente liberdade de modo forçado e artificial. Por isso, a reforma tributária que faz surgir os tributos verdes, seria inovadora no sentido de que as exações não se justificariam ante a simples satisfação do apetite estatal, mas estariam dotadas de racionalidade, mostrando a lógica e a coerência do sistema com os valores social (e constitucionalmente) previstos.⁵⁸

Importante ressaltar, entretanto, que a tributação ambiental não deve criar um sobrepeso à carga tributária já existente. Em verdade, a mesma deve pautar-se, primordialmente, na redução e/ou substituição dos tributos vigentes. Assim, a internalização dos custos ambientais, seja para o produtor, para o comerciante ou para o consumidor, deve vir acompanhada da diminuição ou supressão de outros

⁵⁶ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p.78-80.

⁵⁷ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 342.

⁵⁸ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 342-343.

tributos já existentes, visando uma aplicação cada vez mais finalística da política fiscal.⁵⁹

Além disso, é preciso ponderar que para revelar-se, de fato, um instrumento poderoso e eficaz no alcance do escopo de preservação do planeta, a tributação ambiental deve estar associada a outros procedimentos administrativos e fiscalizatórios, pois somente assim se prestará a atender o que pretende, como ocorre com todo o sistema tributário.

Na conjuntura pátria, pode-se afirmar que os tributos ambientais ou ambientalmente orientados possuem fundamento normativo no Estado brasileiro previsto no artigo 23, incisos III, IV, V, VI, VII, XI⁶⁰; bem como nos artigos 170 inciso VI e 225, já citados, da Constituição Federal de 1988.

Superada a temática concernente a definição de tributação ambiental (e seus aspectos circundantes), é preciso tecer breves considerações acerca dos efeitos – desejáveis e indesejáveis – decorrentes das modalidades de tributação ecológica, que já foram detectados.

No que concerne aos efeitos festejados, a tributação verde – na qualidade de mecanismo de ajustamento entre as variáveis da política ambiental e da política econômica – apresenta uma série de vantagens em termos de gestão dos recursos ambientais.

Primeiramente, essas exações podem traduzir-se em estímulos a uma readequação dos processos produtivos adotados pelos agentes econômicos, bem como dos hábitos e comportamentos dos consumidores, de modo a proporcionar um aproveitamento mais eficiente e harmonioso dos insumos naturais e dos produtos deles advindos, estimulando assim inovações tecnológicas, bem como mudanças socioeconômicas estruturais.

⁵⁹ LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante e ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação Ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 624-640.

⁶⁰ “É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; preservar as florestas, a fauna e a flora; registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios” (art. 23, incisos III, IV, V, VI, VII e XI, da CF/88).

Além disso, a tributação na esfera ambiental, inevitavelmente, acaba por gerar receitas muito bem vindas, a serem utilizadas como investimentos públicos em programas de melhoria da qualidade ambiental. Com isso, permite a redução do esforço fiscal, ao cobrir gastos antes realizados com recursos governamentais, bem como possibilita, em contrapartida, a desoneração gradativa dos encargos que recaem sobre o trabalho e o capital.

E, finalmente, em terceiro lugar, os tributos podem apresentar-se como instrumentos eficientes para controlar a proliferação de fontes não estacionárias ou difusas de poluição, representadas pelas emissões causadas pelos meios de transporte, pela intensa geração de resíduos urbanos e industriais e pela utilização crescente de fertilizantes químicos e pesticidas na agricultura. Isso porque, diferentemente das fontes pontuais, os poluentes introduzidos ao meio ambiente por meio de fontes difusas não possuem um ponto de lançamento específico ou não advém de um foco preciso de geração, o que dificulta e muito a fiscalização e contenção da poluição.⁶¹

Entretanto, é preciso encarar o instrumento tributário de proteção ambiental com suas virtudes e defeitos. Os defeitos são tanto de ordem ambiental, quanto tributária e variam desde algumas dificuldades operacionais a determinados efeitos indesejáveis, inerentes aos tributos ambientais.

Sem grande rigor, pode-se dizer que as dificuldades enfrentadas para operacionalizar os tributos ecológicos, perpassam pelo complicado, mas indispensável cálculo dos custos envolvidos nas externalidades ambientais tributáveis, bem como pelos inúmeros obstáculos relativos à obtenção de dados e informações que possibilitem a definição das respectivas bases de cálculo. Isso porque não é tarefa das mais simples a mensuração dos quantitativos e das especificidades de cada poluente, considerando o tipo de fonte emissora e as peculiaridades dos diversos segmentos econômicos.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que o tributo altera o comportamento do contribuinte⁶². Assim, não se deve estipular um tributo muito baixo, sob o risco das

⁶¹ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p.78-80.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Tributação ambiental pode estimular a degradação**. In Seminário Tributação Ambiental: seu papel para o desenvolvimento econômico sustentável, março/2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 03 set. 2014.

peças entenderem que podem pagar pelo direito de poluir. Por outro lado, também não pode ser muito alto a ponto de restringir a liberdade das pessoas.⁶³

Por seu turno, no que tange aos efeitos desagradáveis, os mais mencionados são aqueles alusivos aos impactos nocivos verificados nas classes sociais menos favorecidas e, notadamente, na competitividade econômica das empresas. Isso ocorre porque, a depender do grau e da forma com que um governo onera a atividade econômica com tributos ambientais, pode, na verdade, estar condenando determinados setores produtivos ao fracasso no panorama das relações internacionais de comércio, tendo em vista a árdua disputa concorrencial que vem ditando as relações entre os países e os blocos regionais de integração.⁶⁴

Outra consequência indesejada que se faz mister trazer à tona é o fenômeno da monetarização do direito ambiental. Isso porque é de considerar que utilizar o instrumento tributário com efeito indutor, acaba por atribuir fatalmente um valor monetário ao meio ambiente, fazendo com que o contribuinte não mais seja visto como alguém que gera prejuízos ao meio ambiente, mas como alguém que paga a conta e por conseguinte está (especialmente) autorizado a se apropriar de bens da natureza. O resultado disso é, a médio prazo, a minoração da predisposição deste contribuinte em evitar condutas danosas ao meio ambiente, além da própria perda de consciência ecológica, o que representa um deplorável retrocesso em matéria ambiental.⁶⁵

Quanto a isso, convém ressaltar outro aspecto importante, também de natureza operacional, qual seja, a necessidade de criação de um mecanismo que assegure que o tributo não seja repassado a terceiro, como é comum no Brasil. Caso contrário, além de adquirir o direito de poluir, o poluidor mandará a conta para outra pessoa, o que caracteriza uma distorção ainda maior.

Em face dos efeitos ora expostos, aliados a noção conceitual de tributação ambiental anteriormente abordada, ergue-se o debate acerca da oportunidade e da legitimidade da tributação ambiental. Isso porque, em que pese seja incontestável a necessidade de se proteger o meio ambiente, isso não significa que a proteção deva ser feita

⁶³ O princípio constitucional de vedação ao tributo com efeito confiscatório, responsável por assegurar que os instrumentos tributários não cerceiem a liberdade nem a propriedade dos contribuintes, será melhor tratado nos capítulos 4º, item 4.2.1 e 5º, item 5.3.

⁶⁴ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p.78-80

⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 239.

através do Direito Tributário. E, caso o seja, é preciso ainda analisar em que medida pode ser feita e se é, de fato, bom, pois, no fim das contas o que se constata é que é complicado para o Estado tentar resolver uma questão de organização social por meio de uma política tributária.

3.2 O CARÁTER NÃO SANCIONATÓRIO DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Como é cediço, em que pese a Constituição Federal tenha previsto, em seu artigo 225, a participação conjunta do Poder Público e da coletividade na prática de ações para a defesa e preservação do meio ambiente, cabe primordialmente ao Estado materializá-las, em razão da posição que ocupa na sociedade e de todo o aparato que possui para tanto.

Para a realização de tal mister, do ponto de vista jurídico, são criados instrumentos de comando normativo, leia-se normas jurídicas, tanto permissivas, quanto proibitivas. Significa que, por vezes, o Poder Público cria limites de poluição para atividades que considera lesivas ao ambiente; enquanto que, de outras vezes, simplesmente proíbe aquelas atividades que entende como contrárias à conservação de um meio ambiente sadio, concebendo assim os chamados ilícitos ambientais.

Seguindo essa linha de raciocínio, o jurista brasileiro Eros Roberto Grau⁶⁶ elucida melhor o que seriam os instrumentos de comando normativo permissivos e os proibitivos.

Afirma o autor⁶⁷ que a intervenção do Estado sobre a economia pode ocorrer de duas formas: por direção ou por indução. A intervenção por direção se dá através do estabelecimento de mecanismos e normas de comportamento compulsório, ocasião em que o Estado passa a dirigir a atividade econômica – são as normas proibitivas. Já a intervenção por indução configura uma modalidade de ingerência mais sutil por parte do Poder Público, uma vez que os instrumentos de intervenção são manipulados

⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 147-149.

⁶⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 147-149.

em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado – tratam-se das normas permissivas.

Explica o autor⁶⁸ que as normas de intervenção por indução veiculam preceitos que, embora prescrevam a ordem do dever ser, não possuem a mesma carga de cogência das normas de intervenção por direção. Esclarece, entretanto que isso não as torna normas dispositivas no sentido de suprir a vontade de seus destinatários, mantendo a sua compulsoriedade, mas sim no sentido de levar os mesmos a uma opção econômica de interesse coletivo e social, que transcende os limites do querer individual.

Assim, a intervenção do Estado sobre a economia através de normas indutivas, acaba por substituir a sanção, tradicionalmente manifestada como comando, pelo expediente do convite. O convite tanto pode apresentar uma sugestão de comportamento, como pode também desestimular a prática de determinada conduta. Na última hipótese, trata-se de uma indução negativa, quando, através da imposição de um ônus maior, inibem-se determinados comportamentos sociais reputados pelo Estado como indesejáveis.

Como se pode notar, a tributação ambiental – como apenas um, dos vários mecanismos estatais que possibilitam a tutela ambiental – se encaixa perfeitamente na modalidade de intervenção por indução, exatamente pelo fato de que a estrutura de toda e qualquer norma jurídica tributária preceitua no seu antecedente uma conduta lícita, e no seu conseqüente uma obrigação que se afigura como convite e não como sanção.

Sendo assim, o caráter não sancionatório do tributo ambiental decorre diretamente de uma característica primordial do veículo pelo qual ele é introduzido no mundo jurídico. Nesse sentido, o art. 3º do Código Tributário Nacional⁶⁹, ao definir a figura do tributo, é bastante expresso ao excluir a sanção a ato ilícito do âmbito de abrangência da tributação.

⁶⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 147-149.

⁶⁹ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º, CTN).

Por tais razões, não se pode perder de vista a licitude de todas as atividades econômicas consideradas fato gerador de um tributo ambiental. Caso contrário, se razão houvesse para tê-las como ilícitas, deveriam ser assim tratadas por normas de conteúdo proibitivo (típicas sanções de ordem civil, penal e/ou administrativa), e não pela tributação ambiental⁷⁰.

São diversos os traços que distinguem os tributos ecológicos das sanções pecuniárias aos ilícitos ambientais, o que acaba por demonstrar o caráter não sancionatório dos primeiros, razão pela qual, faz-se necessário analisar tais distinções mais de perto.

A primeira diferença diz respeito ao propósito motivador de um e de outro. Diferentemente das sanções, os tributos ambientais não se prestam a punir o descumprimento de uma norma proibitiva. Pelo contrário, este instrumento econômico parte da constatação de que uma dada atividade econômica, muito embora guarde um certo impacto ao meio ambiente, é necessária para a sociedade (seja por gerar emprego e renda, seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social), e por isso busca adequá-la à utilização sustentável e racional dos recursos ambientais, por meio não da punição, mas sim do desestímulo, a partir da consequência financeira negativa gerada pela cobrança do tributo.⁷¹

Outro caráter distintivo de extrema relevância, refere-se a atuação preventiva dos tributos ambientais. Isso porque a aplicação destes deve se dar de maneira prévia ao ato lesivo ao meio ambiente, ou pelo menos de modo a reduzir o potencial danoso de tal ato, observando assim o princípio da prevenção. O mesmo, entretanto, não ocorre com as sanções, que são aplicadas sempre posteriormente a prática do ato ilícito.⁷²

Outrossim, é possível diferenciar a regra proibitiva da norma tributária, no que concerne ao aspecto da flexibilidade, exclusivo desta última. Se de um lado, a tributação ambiental permite ao agente econômico uma margem de manobra para reduzir o potencial poluidor de sua atividade, conforme sua maior conveniência, a

⁷⁰ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 82.

⁷¹ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 83.

⁷² MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 84.

regra de comando (proibitiva) lhe retira qualquer possibilidade de ajuste, preservando um caráter inflexível de tudo ou nada.⁷³

Como se não bastasse, o efeito confiscatório é mais um elemento que situa a tributação ambiental e a sanção contra ilícitos ambientais em campos diametralmente opostos. Isso porque o emprego de tributos ambientais não pode significar o confisco do resultado financeiro auferido pelo agente, sob pena de invalidade absoluta destes instrumentos econômicos, em razão da vedação expressa na Constituição Federal⁷⁴ ao tributo com efeito confiscatório. Em contrapartida, na aplicação da sanção, o conjunto das penas (principais e acessórias) deve se encarregar de eliminar o resultado positivo pretendido pelo infrator, sob pena de se permitir que o crime compense.⁷⁵

Por todo o exposto, não restam dúvidas de que é característica fundamental da tributação ambiental o seu emprego, necessariamente, no âmbito das atividades lícitas, como orientadora dessas atividades e nunca como sancionatória.

Tal orientação se verifica na medida em que a instituição ou graduação de tributos ecológicos sobre atividades econômicas potencialmente poluidoras, não tem o alcance de proibir a prática dessas atividades, repisa-se, mantendo-as no campo da licitude, mas onera de tal modo que elas se tornam economicamente desinteressantes ou proibitivas.

Ocorre que possíveis excessos no exercício dessa função de taxaço pelo Estado, ainda que com o intuito de inibir determinada conduta, pode, na prática, proibi-la (economicamente), não sendo esse o fim da norma indutiva - de outra forma, se estaria diante de uma norma proibitiva, o que levaria à descaracterização completa do sistema tributário. Disso resulta, portanto, a necessidade de averiguação dos limites para essa forma de intervenção do Estado na economia, enquanto instrumento de implementação da política ambiental.

⁷³ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 85.

⁷⁴ "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco" (art. 150, inciso IV, da CF/88).

⁷⁵ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 85.

3.3 FUNÇÕES DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS: EXTRAFISCALIDADE PREPONDERANTE E FISCALIDADE SUBJACENTE

A tributação é, inegavelmente, o mecanismo responsável pela subsistência da economia capitalista. A afirmação certa é de Hugo de Brito Machado⁷⁶, segundo o qual, não houvesse o instrumento tributário a serviço do Estado, este somente conseguiria realizar os seus deveres sociais, caso monopolizasse toda a economia. Nesse sentido, defende seguramente a grande importância do tributo enquanto meio para impedir a estatização das atividades econômicas.

Esse propósito de gerar recursos para o custeio das despesas públicas, classificado pela doutrina como função fiscal dos tributos, traduz, historicamente, a essência do tributo e, nesse aspecto, já constitui mecanismo que assegura a própria existência, o sustento e o desenvolvimento do Estado.

É esta fiscalidade a mais prestigiada característica arrecadatória do ponto de vista financeiro, considerando-se que é apenas e tão somente em decorrência da cobrança de tributos que o Estado auferir numerário suficiente para que possa efetivamente dar andamento às suas atribuições orçamentárias, ou seja, ao bom e fiel cumprimento das metas de governo.⁷⁷

Casalta Nabais⁷⁸ vai além e descreve o que para ele denomina-se dever fundamental de pagar tributos. De acordo com o autor português, o encargo fiscal não pode ser visto como um simples poder do Estado, sequer como um mero sacrifício para a população, mas sim como uma contribuição sem a qual não seria possível a todos os cidadãos viver de forma comum e próspera em uma comunidade organizada.

Sendo assim, o cidadão que espera do Estado a garantia dos direitos sociais, o respeito às liberdades individuais, dentre outros deveres estatais que asseguram a ordem e a segurança necessárias para o estabelecimento das relações em sociedade, é o mesmo cidadão que possui o dever de contribuir tributariamente para a viabilização financeira dessas atividades.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 24.

⁷⁷ SALIBA, Ricardo. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 271-276.

⁷⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185.

Nesse contexto, a Constituição da República Federativa do Brasil para além de garantir os direitos fundamentais, também prevê uma fonte de recursos a fim de possibilitar sua efetivação, para que os mesmos possam ser objeto de fruição na prática pelos cidadãos.

Ocorre que, a despeito da grande relevância da função fiscal dos tributos ora relatada, esta mesma Carta Magna de 1988 não se contentou em instaurar um Estado passivo, mero coletor de impostos e provedor de serviços essenciais. Ao contrário, instituiu um Estado agente, que interfere nas questões socioeconômicas e que, para tanto, recebe uma ferramenta de intervenção.⁷⁹

Nessa lógica, a distinção entre os inúmeros tributos previstos na Constituição deixa de considerar apenas aspectos como fato gerador, base de cálculo, ou critérios de arrecadação, para contemplar também situações tidas como social, política ou economicamente valiosas, perseguindo propósitos alheios aos meramente arrecadatários.

Finalmente, portanto, a função extrafiscal dos tributos abandona o espaço tímido e esporádico que possuía no passado – quando quase sempre era exercida de um modo inconsciente ou rudimentar – e ganha destaque no atual Estado Neoliberal, onde nenhuma das reivindicações pleiteadas sob o título de Direitos Sociais (dentre elas, a de cunho ambiental) poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia, sendo o Direito Tributário o instrumento fundamental para tanto, justamente através da extrafiscalidade.⁸⁰

A extrafiscalidade pode ser entendida como o emprego de meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes; quer inibindo condutas indesejáveis, quer estimulando comportamentos salutares. O poder de tributar, quando atua no campo da extrafiscalidade, simplesmente pretende recomendar ao contribuinte uma ação ou omissão, acenando com a vantagem econômica, configurando, desse modo, uma restrição ou proibição relativa.

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo e GUIMARÃES, Camila Cavalcanti Varella. IOF e as Operações de Mútuo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 207-222.

⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 586-597.

Alfredo Augusto Becker, observou a tendência de metamorfose dos tributos para o finalismo extrafiscal, entretanto, sem aniquilar a função clássica arrecadatória⁸¹:

Nesse ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.

No que tange aos tributos ambientais, é facilmente perceptível a preponderância de sua função extrafiscal. Isso porque a organização jurídica de uma espécie tributária ecologicamente orientada denuncia que os objetivos que presidiram a sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura não estão voltados ao fim de abastecer os cofres públicos, mas decorrem sim da necessidade de se alterar profundamente os hábitos sociais e econômicos com repercussão danosa sobre o meio ambiente.

A delimitação desta predominância é de extrema importância, tendo em vista as incoerências que poderiam surgir caso um tributo fosse suscetível de perseguir as duas funções em simultâneo grau, havendo, nesta hipótese, uma potencial deturpação do desígnio recaudatório sobre a configuração do tributo enquanto indutor de comportamentos. Explica-se: enquanto a finalidade do tributo que visa a obtenção de recursos é manter estável a receita estatal, em sentido contrário, o tributo que se destina a incentivar a prática de condutas mais sustentáveis terá a sua eficácia dependente justamente da redução dessa receita ao mínimo possível, sendo mesmo o ideal uma receita nula.⁸²

Não é outra, senão esta, a razão pela qual a utilização de tributos extrafiscais configura uma intervenção indireta do Estado. Isto é, mediante tributo extrafiscal, aquilo que pode ser demandado juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o alvo secundário e não o primário que se pretende alcançar.

A propósito, na extrafiscalidade, a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que de fato o Estado ambiciona não é o conteúdo pecuniário que a regra jurídica tenha diretamente consagrado, mas sim aquele resultado mediato econômico

⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.597.

⁸² SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ambiental: Direito Fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002, p. 15-16.

e social que reflete o comportamento dos indivíduos ao evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo.

Nesse sentido, é possível verificar na tributação ambiental a essência da extrafiscalidade, qual seja, o intuito de modificar o curso espontâneo dos fatos sociais. Trata-se, em verdade, da razão de ser de toda e qualquer norma jurídica, pois, configuraria ato vão e supérfluo a criação de uma norma visando a mera ratificação dos fenômenos econômicos e sociais já existentes. Portanto, a essência da extrafiscalidade consiste justamente em transformar a lei natural dos homens em um determinismo salutarmente artificial, na medida em que impõe aos fatos sociais uma distorção específica através de condutas previamente ditadas, cuja estrutura e direção se apresentam ao legislador como necessárias ao bem comum.⁸³

Em suma, a extrafiscalidade decorre de um poder criativo, no sentido de que passa a impor uma ordem que não se estabelece espontaneamente.

No caso da extrafiscalidade ambiental, tal essência se revela uma vez que a dura realidade de degradação ao meio ambiente impõe a necessidade de uma certa ingerência estatal para o desvio do curso natural do fenômeno econômico.

Impende ressaltar que a extrafiscalidade ambiental, pode manifestar-se de duas maneiras: seja através de uma política oneratória, instituindo ou graduando tributos, seja por meio de uma política exoneratória, através da concessão de isenções e demais incentivos fiscais.

Verdade seja dita, a aplicação da tributação como instrumento de intervenção na economia, na maioria das vezes, tende a ser enxergada com o foco quase que exclusivo na utilização de incentivos fiscais, qualificados pela diminuição ou até mesmo a supressão total da carga tributária.

Isso porque, o modelo tributário de defesa ao meio ambiente pautado em regulações repressivas de comando e controle – através fixação de deveres, restrições e proibições – encontra diversos empecilhos em um país com um serviço público marcadamente ineficiente, além de exigir um dano já manifestado e, na maioria das vezes, de difícil reparação, o que acaba por enaltecer as medidas de controle preventivo.

⁸³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.590

Ademais, essa política de desoneração se mostra mais atrativa em razão do caráter premial de sua intervenção, em lugar ao caráter coativo, o que facilita a adesão dos destinatários ao comando normativo.

Entretanto, Fernando Magalhães Modé⁸⁴ critica essa tendência em tratar a extrafiscalidade quase que unicamente sob o ponto de vista dos incentivos fiscais, defendendo que o aproveitamento das políticas tributárias como ferramenta de efetiva intervenção na economia e ecologia não se limita a esse aspecto.

Na visão do autor, haveria, na maior parte dos casos, verdadeiras contraindicações a utilização dos incentivos fiscais, seja por não se ajustarem ao princípio do poluidor pagador (ao contrário, implicando ônus a toda a sociedade, já que alguém terá que compensar a isenção concedida), seja por não oportunizarem uma melhora qualitativa nos processos de produção, mas tão somente mostrando efetividade, a curto prazo, por meio da redução de emissões.

Convém ponderar que a prevalência (esta já incontestável) da extrafiscalidade ambiental, não afasta – e nem poderia –, pelo menos num primeiro momento, um acréscimo considerável nas receitas públicas – já que os produtores e consumidores muito provavelmente não irão interromper completamente as atividades que estão sendo tributadas – o que fará refletir indiretamente o efeito fiscal desta forma de tributo.

Esta fiscalidade inevitável é consequência lógica do próprio conceito que o ordenamento jurídico brasileiro atribui ao tributo, enquanto prestação de natureza pecuniária, paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, ou seja, obrigação de dar dinheiro. Sendo assim, qualquer que seja o tributo ambiental, uma vez instituído, qualificará uma obrigação pecuniária que transferirá, via arrecadação compulsória, recursos monetários do setor privado em proveito do setor público, cumprindo, ainda que secundariamente, uma função fiscal.⁸⁵

O fato é que a extrafiscalidade predominante não remete a tributação ambiental a um regime especial, de modo que “ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando

⁸⁴ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 73.

⁸⁵ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 75-76.

as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria⁸⁶.

A tributação extrafiscal é uma realidade para o Estado que busca ser neoliberal, ao mesmo tempo em que se empenha para concretizar as diretrizes sociais compromissórias firmadas. Contudo, para impedir que a economia seja soterrada pelo Estado interventor, é imprescindível a fixação de limites de modo a não transformar uma conduta autorizada, mas indesejável, em uma conduta proibida e sancionatória.⁸⁷

Nesse sentido, insta salientar que as pessoas políticas devem ter a preocupação constante de, a pretexto de proteger a ecologia, não virem a extravasar os lindes de suas competências tributárias, ferindo direitos fundamentais dos contribuintes, a exemplo do direito de ser tributado consoante a sua capacidade contributiva.

3.4 FINALIDADES DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Como já dito no decorrer deste capítulo, guardadas as devidas proporções e as respectivas críticas, os tributos ambientais congregam inevitavelmente as funções fiscal e extrafiscal. Dessa premissa decorre aquilo que se denomina aqui aspectos finalísticos da tributação ambiental, isto é, os desígnios perseguidos por esses instrumentos econômicos.

Pode-se dizer que os tributos ecológicos devem atuar com uma dupla finalidade: compensar os custos sociais provenientes dos danos ambientais e/ou incentivar que os agentes econômicos assumam uma postura de preservação do meio ambiente.⁸⁸

Cumprе ressaltar que, na medida do possível, essas finalidades devem coexistir em cada modalidade de tributo ou elemento tributário ambiental, ainda que um fim prevaleça sobre o outro. Feitas essas considerações preliminares, passa-se então à análise específica de cada uma das finalidades mencionadas.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 234.

⁸⁷ MACHADO, Priscila Silva Ximenes. Extrafiscalidade proibitiva: uma ponderação de interesses. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 911. Setembro, 2011, p. 353-374.

⁸⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima e FERREIRA, Jussara Assis Borges Nasser Ferreira. O papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 665.

3.4.1 Finalidade compensatória: manutenção do equilíbrio econômico ambiental e fonte de financiamento

A aceção do termo compensar sugere dois conteúdos relevantes: um no sentido de neutralizar uma relação; outro no sentido de reparar um mal com um bem equivalente.

A finalidade compensatória da tributação ambiental, por conseguinte, também se manifesta sob essas duas óticas. Isso porque, o emprego de tributos ambientais persegue tanto a consolidação de um equilíbrio econômico ambiental – quando visa balancear a equação existente entre exploração dos recursos naturais e a real despesa social desse uso –, como serve também de fonte para financiar a reparação do meio ambiente já degradado.

No que diz respeito a tributação ecológica enquanto instrumento de manutenção do equilíbrio econômico ambiental, a compensação se dá, em verdade, através da já mencionada internalização das externalidades ambientais negativas. Faz-se oportuno, nesta ocasião, recapitular o significado desse fenômeno tão importante para o tema em análise.

A noção de externalidades, oriunda do Direito Econômico, representa, na precisa lição de Luís Eduardo Schoueri⁸⁹, despesas e proventos oriundos da atividade privada que, em decorrência de uma falha de mercado, são suportadas ou gozados, respectivamente, por toda a coletividade, e não pelo agente que lhes deu causa.

No âmbito do Direito Ambiental é frequente a referência às externalidades, tanto negativas quanto positivas (estas serão tratadas no tópico seguinte). As negativas, que ora interessam, ocorrem, por exemplo, quando os impactos ecológicos negativos oriundos de uma atividade poluidora não são aturados por seus causadores. Nesse caso, o fato do poluidor não suportar os custos marginais desses impactos, permite-lhe manter um padrão de lucratividade, mesmo praticando preços mais baixos.⁹⁰

⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 236.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 236.

Consequentemente, tal situação gera uma falha de mercado, com os preços dos produtos ou serviços desqualificados como artificiais ou irrealistas. Isso porque se o preço não internaliza a despesa com a recuperação ambiental, ele não espelha o real custo sócio ambiental que o produto ou serviço ensejou, de modo que o poluidor passa a ser acobertado por meio do repasse a coletividade, e a atividade indesejada tende a aumentar.⁹¹

Sendo assim, os preços de mercado defeituosos devem ser substituídos ou corrigidos através de medidas estatais, por meio da internalização de custos. A expectativa é de que embutindo tais custos, o preço dos produtos e serviços cresça proporcionalmente, reduzindo-se, por conseguinte a demanda dos mesmos, de modo a estabelecer um ponto de equilíbrio na relação entre economia e meio ambiente.

Com efeito, o tributo – que visa compensar vantagens recebidas por conta de prestações estatais – é o instrumento utilizado pelo Poder Público para internalizar tais custos e fixar esse ponto de equilíbrio. Isso porque, quem polui está em vantagem em relação àquele que age conforme as exigências ambientais e, por isso, incorre em maiores custos. A receita tributária deve, portanto, de alguma forma, corrigir a distribuição desses recursos financeiros, desonerando o prejudicado e onerando o beneficiado - compensação. Disso decorre o desígnio de ela servir para financiar gastos ambientais em que o Estado incorra, desincumbindo a coletividade desse ônus, na medida em que o direciona individualmente para o contribuinte, leia-se, real causador da poluição.⁹²

Por seu turno, no que concerne a finalidade compensatória da tributação ambiental no sentido de fonte de financiamento para reparação de danos, tem-se que, em verdade, a afetação da receita de tributos não é tema de direito tributário. Isso porque, a destinação do produto da arrecadação estatal é irrelevante para a identificação da natureza jurídica do tributo, sendo tal questão melhor alocada no âmbito do Direito Financeiro ou Administrativo. Entretanto, parece-nos relevante tangenciá-la nesta conjuntura.

⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 237.

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 237.

Já está superada a constatação de que a instituição de tributos ambientais enseja, fatalmente – ainda que apenas num primeiro momento – um aumento das receitas públicas. Isso porque, os produtores e consumidores contribuintes não irão cessar completamente as atividades que estão sendo tributadas.

Posto isso, é crucial que o produto desta arrecadação seja empregado em ações e programas de recuperação do meio ambiente. É preciso notar que trata-se de momento no qual, a atividade poluidora fato gerador do tributo já foi praticada, tornando sem objeto a ação preventiva tão perseguida em Direito Ambiental. Neste caso, portanto, a relação jurídica tributária encontra-se perfeita e acabada e o valor cobrado a título de tributo já se encontra nos cofres públicos. Assim sendo, a aplicação desses recursos com vistas a compensação dos impactos já existentes é a providência mais coerente em face de todo o sistema tributário ambiental proposto.

Tal providência, na prática, se materializaria por meio da criação de um fundo específico, patrocinador dos programas de recuperação ambiental, isto é, um cofre único para onde devem convergir todas as eventuais receitas provenientes da cobrança do tributo ambiental, a fim de não permitir o desvio de finalidade deste instrumento tributário. Daí a importante necessidade de o legislador, quando da criação desses tributos, vincular, sempre que possível, a destinação do proveito a políticas de tutela do meio ambiente.⁹³

Insta salientar que a intenção da medida em comento não é tornar este fundo uma ferramenta exclusiva de amparo ao meio ambiente. Nesse ponto, não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988⁹⁴ incumbiu aos entes federativos o dever de amparar o ambiente, por meio de dotações orçamentárias discriminadas. Não obstante, sabe-se também que, em ocorrendo um dano ambiental, a obrigação de repará-lo sempre caberá, precipuamente, ao seu causador. Sendo assim, somente nas hipóteses de impossibilidade de responsabilização do agente causador, seja por razões de ordem econômica ou pela não localização do mesmo, é que a reparação do impacto ambiental será financiada pelo fundo.

⁹³ GUANABARA, Diogo Assis Cardoso. **Tributação Ambiental: finalidades e limites constitucionais**. 2006. Monografia. (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Católica do Salvador, Salvador.

⁹⁴ É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (art. 23, inciso VI, da CF/88).

De certo, não se pretende aqui examinar a viabilidade jurídica de se instituir tal fundo. Todavia, impende destacar a vedação prevista pela Carta Magna no que diz respeito a vinculação de impostos a despesas, órgãos ou fundos específicos, não havendo qualquer ressalva àqueles destinados a medidas protetivas ao meio ambiente de responsabilidade do Poder público⁹⁵.

Por essa razão, é perfeitamente possível, na atual conjuntura constitucional brasileira, objetar a criação deste fundo para financiamento de atividades de conservação ambiental, a partir da receita derivada de impostos ecológicos, sob o argumento de que estes mecanismos econômicos não são idôneos para tanto.

De outro lado, não se mostra totalmente descabida a linha de raciocínio traçada por Lídia Maria Lopes Ribas⁹⁶, muito pelo contrário. No entendimento da doutrinadora:

Enquanto os impostos com fins exclusivamente fiscais estão subordinados à não vinculação; a tributação extrafiscal já nasce necessariamente com uma finalidade específica segundo valores constitucionais, ou seja, a afetação da receita no caso de tributo extrafiscal é necessária, pois o imposto extrafiscal só atingirá plenamente o seu fim se o produto for aplicado para esse fim. No caso da tributação extrafiscal, o valor tutelado, a que se destina, é a defesa do ambiente. A vinculação é o instrumento para assegurar a finalidade legitimada constitucionalmente.

Admitindo-se o valor e consistência das duas linhas argumentativas, tratadas bem brevemente – uma mais positivista e outra mais principiológica – não se tenciona aderir a uma ou outra, de pronto, tendo em vista a necessidade de enfoque sobre outros aspectos concernentes à temática, o que fugiria por completo ao tema do presente trabalho, razão pela qual escapa-se a uma filiação.

3.4.2 Finalidade incentivadora e a educação ambiental

Conforme já exposto, a tributação ambiental pode exercer a sua função extrafiscal preponderante, por meio de uma política oneratória ou exoneratória. Através desta última, a lei tributária se vale de meios mais sutis para influenciar a prática de uma

⁹⁵ GUIMARÃES, Cláudio Luiz. Direito Ambiental e Extrafiscalidade dos Impostos no Direito Tributário Brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**. Salvador: UFBA, n° 5. Dezembro, 1997, p. 356.

⁹⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 696.

conduta ecologicamente desejada, ao invés de simplesmente determiná-la, acenando com uma consequência econômica negativa em caso de desobediência.

Assim, é também um aspecto finalístico da tributação ambiental a utilização de técnicas promocionais de incentivos – a exemplo de isenções fiscais, subsídios ou subvenções, taxas de juros inferiores às dos mercados para a abertura de créditos, diminuição da carga impositiva, dentre outros incentivos financeiros –, visando premiar os cidadãos que adotam práticas ambientalmente orientadas.

Essas técnicas incentivadoras, tão festejadas pelos doutrinadores, ganham destaque quando o assunto é efetividade, porque elas fazem com que os indivíduos fiquem com a sensação de que são livres para conduzir seus negócios e, assim, acabem se inclinando a fazer espontaneamente o que deles o Estado espera, sem que seja necessário movimentar todo um aparato de fiscalização. Além disso, através desse método de bonificação, o Poder Público, no fim das contas, percebe vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos, para, posteriormente, aplicá-los aos gastos públicos. Isso porque com a eliminação das instâncias burocráticas incumbidas de fiscalizar a arrecadação e direcionar as despesas auferidas com o exercício da tributação, o gasto público tende a diminuir, sem afetar no atendimento dos compromissos com estabilidade e progresso sociais.⁹⁷

Pode-se dizer também que os incentivos fiscais se apresentam como intervenção necessária do Estado na correção de distorções advindas das chamadas externalidades positivas. A externalidade positiva se afigura, por exemplo, quando uma empresa exige de seus funcionários a observância de condutas favoráveis ao meio ambiente. Ocorre que, essa externalidade, assim como a negativa, também enseja uma falha de mercado, na medida em que os benefícios da atividade desenvolvida pela empresa são fruídos pela sociedade como um todo, não sendo revertidos em maior renda para quem individualmente os gerou.⁹⁸

Desse modo é preciso recompensar o agente econômico ambientalmente consciente para que este sinta-se motivado a continuar com comportamentos sociais e

⁹⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 789.

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 236.

econômicos de preservação do meio ambiente. Daí surge a finalidade incentivadora da tributação ambiental.

O ponto é que, esta finalidade, apesar de sua grande importância e eficácia – sobretudo porque possui uma feição muito mais preservacionista do que reparadora – deve ser materializada pelos gestores públicos com bastante cuidado, sob pena de se praticar uma política de incentivos irresponsável.

Isso porque, os contribuintes que praticam atividades positivas ao meio ambiente, quando da retirada de seu patrimônio, acabam sofrendo uma redução da carga tributária a seu favor, ou até mesmo a sua respectiva eliminação. Disso resulta o que a Lei de Responsabilidade Fiscal, nº 101 de 2000 denomina renúncia de receita tributária por parte do Estado. É exatamente pela potencialidade de gerar reflexos no orçamento do ente público que concedeu o benefício fiscal, haja vista o não ingresso de receita pública tributária, que a renúncia ora mencionada somente poderá ocorrer nas condições trazidas pela referida lei.⁹⁹

Por derradeiro, mister se faz ressaltar que a política de incentivos, da qual se vale a tributação ambiental – em obediência às prescrições da Lei de Responsabilidade Fiscal, por óbvio – possui visivelmente um efeito educador de mercado.

Alfredo Augusto Becker¹⁰⁰ percorre um interessante caminho para relacionar a educação social com a tributação extrafiscal. O autor foi tão feliz na linha de raciocínio traçada, que a mesma merece ser reproduzida.

Segundo Becker, quando uma sociedade, ou parte dela, possui um temperamento individualista ou se vale dos tradicionais vícios da humanidade (dentre eles a ganância, responsável pela degradação do meio ambiente), a intervenção direta e abrupta pelo Estado, através de sanções que proíbam aqueles vícios ou imponham

⁹⁹ A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (art. 14, incisos I e II, da Lei nº 101/2000).

¹⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.591 e 592.

atitudes de cunho solidário, poderá ser desastrosa do ponto de vista econômico, social ou moral.

Isso porque, se um grupo social, nos seus hábitos, não compreende, nem pratica as exigências do bem comum, não será por meio da norma jurídica impositiva que o Poder Público deve pretender fazê-lo. Em verdade, por mais digno e honrado que seja o conteúdo veiculado na sanção jurídica, se a sua imposição não vir acompanhada de um prévio trabalho de preparação psicológica, suas consequências serão piores que aqueles vícios e egoísmo social.

Os efeitos psicológicos dos cidadãos cuja autonomia será mantida, ou cujo comportamento será regulamentado (diretamente) pela regra jurídica deve ser alvo de muita atenção. Em razão disso, o Estado, antes de intervir num fato social, criando regra jurídica com alto potencial de repúdio pela opinião pública (ex.: estabelecer como ilícita uma conduta comumente praticada pelos indivíduos), deve adotar meios que modifiquem ou ao menos neutralizem essa opinião, vez que não pode se furtar a perseguir o bem comum. Sendo assim, conclui o autor¹⁰¹ apontando o tributo extrafiscal como excelente ferramenta nessa ação de reforma ou educação social pelo Poder Público.

Com efeito, não há motivos para desconsiderar o caráter pedagógico informal dos tributos ambientais, posto que os benefícios fiscais concedidos aos agentes econômicos – e até mesmo a tributação oneratória – incentivando-os a assumir uma postura de preservação do meio ambiente, acaba por remodelar os hábitos de consumo e produção dos mesmos, o que faz repercutir na inevitável e paulatina conscientização ecológica de toda uma.

Não é despiciendo esclarecer que a política nacional de educação ambiental não pode fincar suas bases nesta finalidade incentivadora dos tributos ambientais, haja vista que esta política deverá ter o seu enfoque voltado ao ensino formal – principalmente o ensino básico. Contudo, seria um desperdício a não utilização da tributação ambiental, razão pela qual a política nacional de educação ambiental, deve também aproveitá-las, retirando desses instrumentos econômicos toda a sua suposta capacidade de tutela ambiental.

¹⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.591 e 592.

4 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

4.1.1 O poder dever de tributar

É entendimento unívoco que a atividade tributária do Poder Público constitui o exercício de um verdadeiro poder do Estado, o poder de tributar. Com efeito, a instituição e cobrança de tributos possui sua legitimidade e fundamento último na obediência do cidadão ao Estado. Essa obediência, entretanto, não decorre da ideia de arbítrio ou de um simples poder de império do Estado sobre seus súditos, vez que o fato de o Estado Contemporâneo estar alicerçado sobre regras e princípios – geralmente, consagrados numa Constituição – faz da relação tributária travada entre Poder Público e contribuinte uma relação eminentemente jurídica, regada e disciplinada em todos os seus contornos pelo Direito.¹⁰²

Em verdade, os indivíduos concordam em pagar tributos, pois sabem que receberão, em contrapartida, benefícios por parte do Estado, ainda que os mesmos não possam ser percebidos e identificados individualmente, na grande maioria das vezes. Reconhecem, portanto, que a instituição do Estado, enquanto organização política da sociedade, é necessária, porquanto é este ente que promove, através da obtenção, gestão e aplicação das receitas públicas (onde compreende-se a tributária), as condições indispensáveis para o desenvolvimento das atividades e relações em sociedade¹⁰³. Nesse sentido, parte-se da premissa de que, se não existisse a figura do Estado, os prejuízos seriam muito maiores do que aquele meramente financeiro suportado pelo pagamento de tributos.¹⁰⁴

Ademais, não se pode perder de vista que o poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do próprio povo. Em que pese a soberania seja exercida pelos órgãos

¹⁰² CORREIA, Rogério Dias. O fundamento do poder de tributar. **Prática Jurídica**. Brasília: Consulex, nº 84. Março, 2009, p. 38-40.

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1.

¹⁰⁴ VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Portal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/Seminarioll/Texto02AFinalidade daTributacao.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

estatais – por uma questão de unidade e praticidade – em verdade, o titular desse poder, no Estado Democrático de Direito contemporâneo, é o povo em geral. Desse modo, os órgãos que exercem a soberania, e com ela o poder de tributar, são formados por representantes eleitos democraticamente para servir e dar efetividade às decisões coletivas.

Com isso, não se pretende confundir Estado e comunidade, vez que, sempre existirá, um distanciamento entre um e outro, em maior ou menor grau. O que se está a dizer é que o Estado não existe com um fim em si mesmo, mas sim como uma instituição política e juridicamente organizada para servir a comunidade na consecução de suas finalidades¹⁰⁵.

Nesse ponto, o poder de tributar se concebe, concomitantemente, como um dever do Poder Público. Deveras, o dever de tributar se ergue sobre aquilo que justifica a atribuição, ao Estado, de um poder tão notável e singular capaz de impor a exação de tributos aos cidadãos. Em outras palavras, o dever de tributar decorre da própria razão que sustenta a imposição de tributos, qual seja, o atendimento das necessidades públicas¹⁰⁶.

No Estado Democrático de Direito brasileiro, como é cediço, a realização do bem comum, através da satisfação das necessidades públicas, é o fim maior a ser perseguido pelo Poder Público.

O conceito de bem comum é fornecido por Kiyoshi Harada¹⁰⁷, segundo o qual trata-se de um ideal que conduz uma sociedade a promoção do bem estar, permitindo assim o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao passo que desperta a compreensão e a prática de valores espirituais.

Para alcançar esse desígnio precípua, o Estado desenvolve diversas atividades, cada uma delas visando satisfazer determinada necessidade pública. Ocorre que a consecução de tais atividades depende, por óbvio, do aporte de recursos financeiros nos cofres da Administração Pública.

¹⁰⁵ CORREIA, Rogério Dias. O fundamento do poder de tributar. **Prática Jurídica**. Brasília: Consulex, nº 84. Março, 2009, p. 38-40.

¹⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 4-5.

¹⁰⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p.3.

O autor José Casalta Nabais¹⁰⁸ corrobora tal entendimento ao expor que:

É que, não podendo o estado dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos), facilmente se compreende que, quanto menos ele confiar na autorresponsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mas se descure o princípio da subsidiariedade, extremando-se num estado social paternalista preocupado, se não mesmo obcecado, no limite, com a realização da felicidade até ao pormenor (que incluirá os próprios tempos livres) dos indivíduos e, conseqüentemente, mais se onera a sua capacidade de prestação fiscal.

Sendo assim, muito embora o tributo não se constitua como única forma de se obter receita para o custeio das despesas públicas, seguramente trata-se de ferramenta crucial e até mesmo vital a serviço do Estado, a ser utilizada não como uma faculdade e sim como um dever.

É justamente por referir-se e, em certa medida, garantir a construção do bem comum, que se atribui ao poder de tributar a conotação de dever. Assim, o dever de tributar fundamenta-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência sobre os interesses individuais e, exatamente por isso, incumbe ao Estado restringir a capacidade econômica individual para lastrear o que se chama de capacidade econômica social.

4.1.2 Os limites ao poder de tributar e sua relevância

O poder de tributar é, hodiernamente, terreno preferido de labor constituinte. A percepção é do autor Sacha Calmon¹⁰⁹, que enumera as razões que lhe levaram a afirmá-la. Primeiramente, devido a relevância que a tributação desempenha frente os interesses estatais, na medida em que contribui para aferição de receitas públicas, bem como funciona como mecanismo de intervenção do Estado, através da extrafiscalidade. Em segundo lugar, pela necessidade de disciplina e contenção desse poder, cuja estatura invasiva pode ameaçar a segurança dos cidadãos.

Nesse sentido, se por um lado o exercício tributário representa um elemento de sustento e sobrevivência do Estado, sob outra perspectiva ele demanda uma aparelhagem de freios e amortecedores com vistas a limitar eventuais excessos

¹⁰⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina. 2004, p. 185-186.

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 34

detrimentos aos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Para tanto, a Constituição Federal de 1988 ao elevar a República Federativa do Brasil ao status de Estado Democrático de Direito e fincar as diretrizes do federalismo, igualdade, capacidade contributiva e segurança jurídica na concepção de um Sistema Tributário Nacional, revelou-se generosa em normas limitadoras ao poder de tributar¹¹⁰.

Contudo, é preciso ter em mente que essas normas de contenção ao poder tributário não se esgotam àquelas que estão dispostas na Lei Maior. Isso porque, a própria Constituição prevê a atuação de outras normas, infraconstitucionais (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que também agem no intuito de delimitar o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos.

Os limites ao poder de tributar, constitucionais ou infraconstitucionais, compreendem, portanto, um conjunto de normas e princípios que fixam fronteiras e balizas ao exercício da atividade tributária pelo Poder Público, desde a instituição de tributos, até a sua arrecadação e fiscalização. Funcionam como verdadeiras cercas de contenção e proteção no Sistema Tributário Nacional, pois em que pese não possam ser encaradas como obstáculos ou vedações ao exercício do poder de tributar, apontam o que pode ser tributado e como pode sê-lo. Essencialmente, tais limitações são traduzidas na repartição de competências tributárias, bem como na indicação de princípios e imunidades.

Para que o exercício tributário esteja em consonância com a figura democrática do Estado brasileiro, como reflexo da vontade de seu povo, ele deve ser efetivamente realizado em decorrência de autorização constitucional, por meio de uma atribuição, comumente chamado de competência tributária¹¹¹.

Ao refletir o princípio federativo exposto na abertura da Carta Constitucional, a competência tributária, por decisão do constituinte, foi partilhada entre União, Estado, Municípios e Distrito Federal, de acordo com as espécies tributárias, isto é, a sua repartição se deu de forma originária, residual e extraordinária entre os entes

¹¹⁰ BALEEIRO, ALIOMAR. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 4.

¹¹¹ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207-208.

federativos¹¹².

No entendimento perfilhado por Hugo de Brito Machado¹¹³ e Paulo de Barros Carvalho¹¹⁴, dentre outros doutrinadores, a competência tributária compreende a competência legislativa e a capacidade tributária. Competência legislativa seria a aptidão de que é dotado um ente estatal munido de poder legislativo, sendo exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária seria aquela atribuída a ente estatal, não necessariamente dotado do poder legiferante, mas que reúne credenciais para integrar o polo ativo da relação jurídica tributária, sendo exercida por meio de atos administrativos.

O fato é que, no que se refere a contenção do poder de tributar, o ordenamento brasileiro, por meio da outorga de competência, além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, através da partilha já mencionada, também reveste a competência tributária de características peculiares, as quais auxiliarão no bom desenvolvimento do Estado fiscal, pois, de toda sorte acabarão também resguardando os direitos fundamentais dos contribuintes¹¹⁵.

Destarte, a competência tributária é privativa, indelegável, incaducável, inalterável, irrenunciável e facultativa quanto ao seu exercício. Vale dizer: privativa porque as faixas tributárias conferidas a cada um dos entes federativos são exclusivas, habilitando a pessoa jurídica contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo. Indelegável pelo motivo de que cada pessoa política, ao receber da Constituição a competência tributária, não pode permitir, mesmo que por lei, que terceira pessoa a encampe. Incaducável, pois o seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe foram constitucionalmente deferidos. Inalterável, haja vista que não pode ter suas dimensões ampliadas pelo próprio ente político que a detém. Irrenunciável, porque o poder legiferante tributário recebido da Constituição não pode ser dispensado, em hipótese alguma, pelo campo federado que

¹¹² BECHO, Renato Lopes. Competência Tributária, Extrafiscalidade e Novos Desafios para o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n° 216. Setembro, 2013, p.123-131.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 29.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 218.

¹¹⁵ SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 209.

o recebeu. Por fim, a competência tributária é também facultativa, em razão da liberdade que possui o ente federativo competente para se utilizar dela ou não¹¹⁶.

Partindo-se para a análise (também sucinta) dos princípios, como limitadores do poder de tributar, não se pode deixar de enaltecê-los como vetores cruciais de formação, desenvolvimento e interpretação de todo o sistema jurídico. Isso porque, travestidos de mandamentos de otimização, os princípios conduzem a um permanente aprimoramento do ordenamento, calcado na exigência de justiça.

Nas precisas palavras de Robert Alexy¹¹⁷:

En tanto mandados de optimización, los principios son normas que ordenan algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas. Esto significa que pueden ser satisfechos en grados diferentes y que la medida ordenada de su satisfacción depende no solo de las posibilidades fácticas sino jurídicas, que están determinadas no solo por reglas sino también, esencialmente, por los principios opuestos.

Cientificamente falando, princípio é um alicerce sobre o qual se constrói um sistema, porquanto possibilita uma textura aberta, adaptável às circunstâncias do caso e do meio no qual é projetado.¹¹⁸

A importância que os princípios desempenham dentro do sistema no qual se inserem foi perfeitamente relatada por Gomes Canotilho. Segundo o autor, os princípios permitem ao sistema respirar (através de sua textura aberta), legitimar (uma vez que consagram os valores fundamentais de uma dada ordem jurídica), enraizar (mediante a referência sociológica dos princípios a valores, programas, funções e pessoas) e caminhar (por meio de instrumentos processuais e procedimentais adequados, possibilitadores da concretização, densificação e realização prática das mensagens normativas da Constituição)¹¹⁹.

Convém aqui invocarmos Geraldo Ataliba¹²⁰, que ao definir a noção de sistema, há quase meio século, deixa transparecer a essência do conceito de princípio:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade

¹¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹¹⁷ ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 162.

¹¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 76.

¹¹⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 170.

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 4.

científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior.

A essência dos princípios, portanto, reside justamente no fato de eles presidirem a intelecção das diferentes partes componentes de um todo unitário denominado sistema jurídico positivo. Disso conclui-se que uma ofensa a um princípio tributário representa uma agressão ao próprio Sistema Nacional Tributário.

Nesta senda, ao fixar, implícita e expressamente, na Carta Magna, princípios especialmente direcionados ao Sistema Tributário, o legislador constituinte originário sujeitou o legislador infraconstitucional, assim como os entes federativos em suas atividades executivas, a acatar tais diretrizes constitucionais, em toda a sua latitude.

Assim, os princípios componentes do chamado Estatuto do Contribuinte¹²¹, tais como legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, representam verdadeiras linhas que tracejam qual a direção a ser tomada nas relações entre fisco e contribuinte, e é exatamente nessa medida que revelam-se limitações ao poder de tributar.

Em última análise, adentra-se ao terreno das imunidades tributárias. As imunidades são técnicas, por meio das quais, o legislador constituinte obsta o exercício da atividade legislativa do ente político, pois nega a sua competência para criar regras instituidoras de tributos, que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹²²

Em uma linguagem bem simples, pode-se dizer que as imunidades existem porque a Constituição (entendida como produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva) não deseja que algumas situações materiais sejam oneradas por tributos, ou por um tributo em específico.¹²³

¹²¹ “Define-se o Estatuto do Contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais, sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na expressão mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, obrigações e deveres porventura encontrados em outros níveis de escala jurídico-normativa terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade”. CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. **Revista Vox legis**. São Paulo, v. 141, 1978.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 190-191.

¹²³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 175.

São situações que, embora expressem uma potencial ou efetiva capacidade de contribuir para os cofres públicos, lidam com valores reputados pela Constituição como relevantes¹²⁴ – a exemplo da liberdade religiosa, do acesso a informação, da liberdade de expressão, dentre outros¹²⁵ – e por isso merecem ser preservados.

Para tanto, o Estatuto Maior, ao desenhar o campo sobre o qual será exercido a competência tributária, se utiliza também de normas negativas, proibitivas ou vedatórias, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias¹²⁶. Noutras palavras, ao estabelecer a faixa de competência atribuída aos entes tributantes, a Constituição exclui determinadas pessoas, bens, serviços ou situações, deixando-as fora do alcance do poder de tributar.¹²⁷

É pertinente observar que a imunidade tributária não culmina na amputação do poder de tributar, pelo simples motivo de que nas situações imunes nem sequer preexiste poder de tributar.¹²⁸ Assim, as imunidades tributárias se concebem como hipóteses negativas de atribuição de competência, funcionando a norma imunizante como regra que dispõe acerca da construção de outras regras.

Sem embargo da relevância contida na diferenciação entre imunidade, isenção e não incidência – a qual será abordada somente em momento posterior – o importante é perceber que a regra de imunidade estabelece uma exceção¹²⁹. Como a máxima popular ensina que toda exceção confirma a regra, o mesmo Estado que onera atividades e pessoas com o objetivo de angariar fundos para patrocinar o atendimento do interesse público, não pode ser um Estado que deixe de considerar atividades e pessoas outras que já se prestam ao atendimento desse fim maior de modo direto,

¹²⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176.

¹²⁵ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser” (art. 150, inciso VI, alíneas a, b, c, d e e, da CF/88).

¹²⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 806-807.

¹²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176.

¹²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176.

¹²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14.

tornando-as tributáveis. Logo, para manter uma coerência nessa conjuntura é que essas últimas são imunizadas.

Em remate, é possível afirmar que as limitações ao poder de tributar ora examinadas se entrelaçam e se complementam. Em apertada síntese passa-se a demonstrar: a distribuição de competências define o feixe de atribuições entregue a cada entidade; os princípios e as imunidades, por seu turno, avizinham-se na medida em que ambos demarcam o âmbito de exercício da competência (os primeiros validando o seu exercício e os segundos reduzindo a sua amplitude).¹³⁰

A relevância desses limites ao poder de tributar decorre do próprio caráter dos tributos, melhor dizendo, da vocação que esses instrumentos possuem de violar, ainda que legitimamente, o direito de propriedade, vez que se constituem, em absorção compulsória de parcela do patrimônio do contribuinte.

Em verdade, tais limitações existem para conferir uma dose mínima de lógica ao sistema tributário, integrante de uma única ordem constitucional. Explica-se: a mesma Constituição que garante o exercício de determinados direitos fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente regulamentada, seja praticada em menosprezo a esses mesmos direitos¹³¹.

Sendo assim, a competência, as imunidades e os princípios tributários ora tratados compõem o já citado Estatuto dos Contribuintes, porquanto existem como verdadeiras “cercas de proteção” para impedir que o Poder Público, por meio da atividade tributante, restrinja ou inviabilize indevidamente o exercício dos direitos fundamentais pelos cidadãos contribuintes, notadamente o direito de propriedade.

Neste trabalho, debruçar-se-á sobre a limitação ao poder de tributar da categoria dos princípios, mas especificamente sobre o princípio da capacidade contributiva, como será visto doravante.

4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.2.1 O conteúdo do princípio da Capacidade Contributiva

¹³⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 74-75.

¹³¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 103-106.

Dentre os princípios constitucionais tributários ditos específicos, a capacidade contributiva destaca-se como parâmetro que estabelece, ao mesmo tempo, o fundamento e o limite da atividade impositiva tributária.

Trata-se, portanto, de ponto de partida e linha de chegada para a entidade tributante, no sentido de que, de um lado, não pode haver tributação sem capacidade contributiva e, de outro, não se pode exigir de um cidadão uma contribuição que extrapole aquilo que a sua capacidade contributiva razoavelmente comporta.¹³²

Sobre esse duplo aspecto do princípio, Luciano Amaro¹³³ precisamente leciona:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas prescrever a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); em vez disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica”.

No que se refere à vocação inata de prestar-se como fundamento da exação fiscal, a capacidade contributiva é referenciada na doutrina constantemente como causa, razão ou justificativa em si do tributo.

Como bem demonstra Aliomar Baleeiro¹³⁴, a temática acerca da causalidade dos impostos é palco de profundas divergências entre os estudiosos que nela se detiveram. Somente a título ilustrativo, sem que se pretenda exaurir todos as teses doutrinárias, serão analisadas brevemente aquelas consideradas interessantes para a posição adotada por este trabalho.

A doutrina de Griziotti¹³⁵ defende que a causa primeira de alguém pagar tributos seria a prestação de serviços por parte do estado, na medida em que estes incrementam a riqueza dos indivíduos, enquanto que a causa última ou imediata seria a posse ou gozo de um rendimento determinado, isto é, a capacidade de contribuir. Juntamente

¹³² MITA, Enrico de. **Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuinte: le garanzie costituzionali**. Tradução por Roberto Ferraz. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 223.

¹³³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 162.

¹³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 1115-1150.

¹³⁵ GRIZIOTTI, Bevenuto. **Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni**. In: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. Milano: Giuffrè, 1949.

com Griziotti, mas guardadas as devidas especificidades, Dino Jarach¹³⁶ é mais um adepto da capacidade contributiva inserta na causa de obrigações tributárias. Rubens Gomes de Souza¹³⁷, por seu turno, afirma que a causa da obrigação tributária é a própria lei, sendo a capacidade contributiva apenas um critério adotado pela lei para definir os fatos geradores de tributos.

A posição que este trabalho adota segue a linha de entendimento preconizada por Ezio Vanoni – e não poderia ser diferente –, mas se atreve a agregar a percepção de Regina Helena Costa sobre o assunto, consubstanciando, assim, uma premissa ideal da relação entre a capacidade contributiva e causalidade dos tributos.

Vanoni¹³⁸ localiza a causa da obrigação tributária nas necessidades fiscais do Estado, e foi exatamente este o raciocínio perfilhado alhures quando da fundamentação do poder de tributar enquanto dever estatal. Contudo, o princípio da capacidade contributiva pode ser içado à causa econômica das exações fiscais, conforme admite Regina Helena Costa¹³⁹. Isso porque, de fato, necessário ao surgimento de tributos não é o evento dos cidadãos acumularem patrimônio, renda, riquezas em geral, mas sim a necessidade que tem o Estado de angariar recursos para a realização de seus fins. Entretanto, para tornar um dado fato da vida, tributável, é indispensável que este se revele um fato signo presuntivo de riqueza¹⁴⁰, vez que a exigência de tributos sobre pessoas sem qualquer patrimônio, além de impossibilidades óbvias de ordem prática, conduziria também ao ciclo viciado do tomar e restituir, porque, em última análise, o contribuinte privado do essencial acabará por ampliar a fila dos necessitados da assistência a cargo do Poder Público. Assim, é possível dizer que, do ponto de vista econômico, a capacidade contributiva constitui a causa dos tributos.

Passando-se à análise do caráter limitador do princípio em questão, parece não haver dissonâncias quanto a isso. A capacidade contributiva traduz-se em legítimo limite ao exercício do poder de tributar, quando condiciona toda atividade legiferante no campo tributário ao seu conteúdo.

¹³⁶ JARACH, Dino. **Principi per l'applicazione delle tasse di registro**. Padova: CEDAM, 1936.

¹³⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 98-99.

¹³⁸ VANONI, Ezio. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**. Traduzido por: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.].

¹³⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 18.

¹⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 497.

Sendo assim, tanto na eleição das hipóteses de incidência, quanto na fixação dos limites máximo e mínimo dentro dos quais a tributação pode atuar e, ainda, na graduação dos tributos consoante às condições pessoais dos sujeitos passivos, a capacidade contributiva demarca a atuação da entidade tributante.¹⁴¹

Antes de imergir ainda mais no estudo do conteúdo da capacidade contributiva, faz-se mister tomar posse do seu conceito. A expressão capacidade contributiva, sem embargo de tolerar uma suposta tautologia e imprecisão¹⁴² – o que faz brotar plúrimas definições em sede de doutrina¹⁴³ – pode ser singelamente conceituada como a aptidão do indivíduo que figura na posição de destinatário legal do tributo, para suportar a carga econômica deste, sem o esgotamento da riqueza que serve de lastro para a tributação.¹⁴⁴

Em verdade, o conceito de capacidade contributiva pode ser compreendido em um duplo sentido, vez que o princípio tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário, originando o que se denomina de capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33-34.

¹⁴² Enrico de Mita afirma que, inicialmente a doutrina se se posicionou de forma depreciativa quanto a tal princípio, referindo-se ao mesmo como uma “caixa vazia”, a qual poderia ser preenchida com qualquer conteúdo; ou ainda hospedando uma certa redundância, quando significava participar com base na capacidade de participar. MITA, Enrico de. **Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali**. Tradução por Roberto Ferraz. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 224. Regina Helena Costa, por sua vez, esclarece que essa ambiguidade e imprecisão são características próprias da linguagem jurídica, que ao regulamentar condutas sociais concretas, precisa se utilizar de um vocabulário acessível a todos. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 25.

¹⁴³ Na visão de Griziotti, a capacidade contributiva aponta para a “potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos. GRIZIOTTI, Bevenuto. **Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni**. In: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. Milano: Giuffrè, 1949. Já Rubens Gomes de Sousa conceituou o princípio como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência”. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. Emilio Giardina descreve-a como a “possibilidade econômica de pagar o tributo”. GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1961. Enquanto Moschetti a entende como a “força econômica do contribuinte”. MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Pádua: CEDAM, 1973. Por fim, para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade contributiva “traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de acordo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes”. ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. **Imposto de renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – Renda escritural – Intributabilidade das correções monetárias**. RDT 38/143.

¹⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107.

fato que efetivamente manifeste capacidade financeira. Emilio Giardina¹⁴⁵ explica que o princípio, nesta acepção objetiva, obriga o legislador a eleger como hipótese de incidência do tributo, tão somente eventos que demonstrem fecundidade econômica, isto é, aptidão abstrata e em tese para concorrer às despesas públicas. Tais fatos, assim escolhidos, são indícios da existência de um sujeito passivo em potencial.

Na capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por sua vez, a adjetivação fala por si: refere-se a um sujeito individualmente considerado, que possui aptidão para contribuir na medida das suas possibilidades econômicas. Nesse plano, a capacidade para concorrer aos gastos públicos precisa estar presente em concreto, tornando aquele sujeito passivo potencial em efetivo, ou seja, capaz de suportar o impacto tributário.

146

Procedendo-se à junção dessas duas acepções da capacidade contributiva, no intuito de melhor compreender o conceito inicialmente exposto, é possível dizer que a tão mencionada aptidão para contribuir, que encabeça o conceito do princípio, está condicionada a uma ligação efetiva entre o pressuposto econômico e a prestação pecuniária imposta.¹⁴⁷ Na linguagem específica da estrutura normativa tributária, é preciso que haja uma coerência interna entre o mandamento da norma e a hipótese de incidência previamente fixada. Somente assim, haverá idoneidade para o pagamento de uma soma a título de tributo, legitimando e viabilizando a atividade tributária. É exatamente nesse sentido que se sustenta a função da capacidade contributiva de atribuir racionalidade ao sistema jurídico tributário.¹⁴⁸

Ademais, para amarrar o conceito do princípio em estudo, faz-se necessário distinguir capacidade contributiva de capacidade econômica. Em que pese não se possa refutar o substrato econômico do conceito, por outro lado deve-se admitir que se trata mesmo de princípio com conteúdo jurídico, sobretudo porque guarda íntima relação com a ideia de justiça tributária.

O fato é que, como bem esclarece Moschetti¹⁴⁹, a capacidade contributiva, embora

¹⁴⁵ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1961.

¹⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

¹⁴⁷ MITA, Enrico de. **Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali**. Tradução por Roberto Ferraz. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 236-237.

¹⁴⁸ MITA, Enrico de. **Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali**. Tradução por Roberto Ferraz. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 226.

¹⁴⁹ MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Pádua: CEDAM, 1973, p. 236.

derive da capacidade econômica, com esta não se iguala totalmente. Demonstra-se, portanto, numa primeira ilação, que a capacidade contributiva possui natureza essencialmente, mas não exclusivamente, econômica. Explica-se: “se é verdade que não existe capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é verdade que pode existir capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir”¹⁵⁰.

Isso porque a aptidão do sujeito para suportar ou ser destinatário de tributos é o resultado positivo da interação entre dois fatores: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que ele tem de tais recursos.¹⁵¹

Sendo assim, ainda que um indivíduo seja capaz economicamente, no sentido de possuir renda e patrimônio, este mesmo indivíduo não terá capacidade contributiva, caso esta renda ou patrimônio permitam somente um mínimo vital, intributável.

Daí porque Sainz Bujanda¹⁵² sustenta a inseparabilidade entre o princípio da capacidade contributiva e a isenção do mínimo vital. Entretanto, o presente trabalho ousa discordar da percepção deste autor, bem como daquela que ora o referencia¹⁵³, abraçando o entendimento de Gustavo Ingrosso¹⁵⁴, segundo o qual o mínimo vital não se trata de isenção, mas sim de inexistência de capacidade contributiva.

Ora, não se pode pretender a inseparabilidade de duas coisas, quando uma delas inexistente. A capacidade contributiva só existe na capacidade financeira que o sujeito expressa, depois de atingidas as suas necessidades de existência. Antes disso, a capacidade contributiva sequer existe – não admitir essa premissa seria negar todo o raciocínio ora construído para diferenciar capacidade contributiva de capacidade econômica.

Assim, a intributabilidade do mínimo vital não é uma isenção concedida diante da reduzida capacidade contributiva e sim uma realidade de ordem lógica, tendo em vista

¹⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35.

¹⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 26.

¹⁵² BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. V. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 197.

¹⁵³ A autora Regina Helena Costa defende que o mínimo vital configura verdadeira isenção e não uma imunidade. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108.

¹⁵⁴ INGROSSO, Gustavo *apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das Isenções Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 48.

a ausência de riqueza que revele aptidão para contribuir.

Logo, a aplicação de tributos sobre aquele indivíduo cujos haveres mal cobrem a sua subsistência digna – isto é, sequer garantem seus encargos obrigatórios pessoais inafastáveis com educação, saúde, moradia, alimentação –, representaria uma onerosidade inútil, dada a inexpressividade econômica da situação de fato (o que resultaria em um pequeno rendimento do tributo face às despesas de arrecadação), além de verdadeiro atentado contra a justiça fiscal¹⁵⁵.

Dessa maneira, a capacidade contributiva estabelece um limite mínimo para a tributação, haja vista que, o princípio somente pode ter sentido, repisa-se, quando se traça uma linha divisória entre a riqueza que deve ser excluída da imposição e aquela que revela uma capacidade de contribuir.

Por outro lado, o princípio em estudo também fixa também um limite máximo para a atividade tributária. Significa que, mesmo acima da linha divisória que resguarda o mínimo vital do contribuinte, o ente tributante não possui liberdade plena para impor exações fiscais. Assim, a tributação não poderá ser excessivamente alta a ponto de aniquilar a liberdade e propriedade do contribuinte, sob pena de ser considerada confiscatória.

Sem grande rigor, confisco é o nome dado ao fenômeno excepcional de apropriação total ou substancial da propriedade alheia, pelo Poder do Estado, sem indenização correspondente¹⁵⁶. Ora, partindo dessa premissa de que o confisco possui caráter sancionatório, é da própria definição de tributo consagrada no art. 3º do Código Tributário Nacional, que decorre o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco, justamente porque este dispositivo exclui a sanção contra ato ilícito do âmbito de abrangência da tributação.

Ademais, “se a Constituição assegura o direito de propriedade, não se compadece com tal garantia a previsão de uma atividade tributária que possa destruí-lo”.¹⁵⁷

Portanto, o princípio da capacidade contributiva serve de orientação para o legislador no estabelecimento de critério que indique o caráter confiscatório do tributo, pois este

¹⁵⁵ GIANNINI *apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das Isenções Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 48.

¹⁵⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 79.

¹⁵⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986, P.

terá natureza de confisco quando exceder a capacidade subjetiva ou relativa visada do indivíduo tributado.

No entanto, não apenas esses limites de tributação são suficientes para garantir a efetivação da justiça fiscal a que se prestam. Necessário também que, dentro da faixa de tributação possível entre os marcos mínimo e máximo, a aplicação do princípio da capacidade contributiva se dê de modo razoável, visando assegurar uma tributação equitativa e ponderada para aqueles que suportam a carga fiscal.

Nesse diapasão, ganha espaço o fenômeno da personalização dos tributos imprimido pela capacidade contributiva, sobretudo a subjetiva. Aliomar Baleeiro já dizia à época da Constituição de 1969, que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte.¹⁵⁸

A regulação pessoal dos tributos, segundo as condições e circunstâncias individuais de cada contribuinte deve ser observada sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência o comporte, pois dessa forma, imprime-se ao sistema tributário mais justiça e perfeição¹⁵⁹.

Com isso não se está a dizer que o princípio em análise aplica-se somente aos impostos ditos pessoais. Isso porque, sem desmerecer o lastro da classificação operada entre impostos pessoais e reais – estes incidentes sobre as coisas, aqueles sobre as pessoas – o fato é que, quaisquer que sejam os impostos, eles serão pagos sempre por pessoas. Assim, mesmo o mais real dos impostos que se pretenda eleger, atinge o proprietário da coisa e, por isso, requisita que seja considerada a aptidão específica e concreta deste proprietário contribuinte na sua graduação.¹⁶⁰

A graduação de tributos, por sua vez, consiste em escalonar as alíquotas que, conjugadas a uma base de cálculo previamente definida, resultarão no valor a ser desembolsado pelo sujeito passivo a título de prestação tributária.

¹⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

¹⁵⁹ “É óbvio que não se pretende definir na lei o tributo de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do tributo devido em cada situação concreta”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 164.

¹⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 71.

O referido escalonamento pode ser feito, basicamente, por meio de duas técnicas: a progressividade e a seletividade. A seletividade consiste na variação da alíquota de acordo com o bem, produto ou tipo de operação que está sendo tributada, e o critério utilizado pode ser tanto o grau de essencialidade que estes mantêm ou ainda uma finalidade extrafiscal diversa intrínseca à espécie tributária.¹⁶¹

Por seu turno, no que concerne à definição da progressividade, faz-se necessário, de antemão, lembrar que esta não se confunde com a proporcionalidade.

Explica-se melhor: através da proporcionalidade, o gravame fiscal resulta diretamente proporcional à riqueza revelada na hipótese de incidência, demonstrando tão somente uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do valor do tributo, de modo que se a base de cálculo dobra, o valor do tributo também duplicará, mas a alíquota permanece a mesma, fixa¹⁶². Assim, é bem verdade que, sendo maior a base de cálculo do contribuinte economicamente mais forte em relação a um contribuinte economicamente mais fraco, aplicando-se a alíquota progressiva, o valor devido pelo primeiro será também maior.¹⁶³ Isso já revela uma certa adequação do tributo à capacidade contributiva dos sujeitos passivos, porém não é suficiente.¹⁶⁴

O que o princípio da capacidade contributiva reivindica vai além disso, porquanto exige que haja uma justiça da incidência tributária em cada situação isoladamente considerada, e não somente uma justiça relativa entre duas situações comparadas. Isso porque, ao olhar de perto a situação da proporcionalidade, percebe-se facilmente que ambos os contribuintes estão pagando, em proporção, o mesmo tributo.

¹⁶¹ A doutrina tributária conceitua a seletividade, como sendo a variação de alíquotas em razão do grau de essencialidade de produtos, mercadorias ou serviços. Mais especificamente, define-se que a seletividade exige que o gravame deve ser inversamente proporcional a essencialidade do bem. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 108-112; e AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 164-165. Contudo, este trabalho pretende dar uma definição mais acertada ao instituto, quando afirma que a seletividade consiste na alteração de alíquotas não só por força do critério do grau de essencialidade do bem tributado, mas também, noutras ocasiões, em razão de uma finalidade extrafiscal diversa, haja vista que não fosse assim, deparar-se-ia com situações concretas que ficariam desguarnecidas pelo conceito clássico de seletividade.

¹⁶² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 164-165.

¹⁶³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 100.

¹⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 164.

Por isso, com apoio nos princípios da igualdade e justiça tributárias, a capacidade contributiva exige que o contribuinte economicamente mais forte pague progressivamente mais e não proporcionalmente mais.

A progressividade consiste em variar a alíquota observando algum critério em específico. Tal critério pode ser tanto a base de cálculo, isto é, própria capacidade contributiva do sujeito passivo (progressividade fiscal), como pode ser também o atendimento a uma finalidade extrafiscal do tributo (progressividade extrafiscal).

Adotando essa definição, Hugo de Brito Machado (2002, p. 247-248) afirma que um tributo será progressivo quando “sua alíquota cresce, para um mesmo objeto tributado, em razão do crescimento da respectiva base de cálculo, ou de outro elemento que eventualmente o legislador pode eleger para esse fim”.¹⁶⁵

Desse modo, a progressividade fiscal não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse princípio. Isso porque, tributos com alíquotas maiores para fatias mais altas de riqueza (bases de cálculo mais elevadas) levam em consideração, de modo impecável, que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer aos cofres públicos é tanto maior quanto menor a riqueza que possui, sendo a recíproca perfeitamente verdadeira. Ademais, essas alíquotas progressivas permitem que o Estado reduza, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre os indivíduos.¹⁶⁶

Do até aqui exposto, já é possível perceber a íntima relação que o princípio da capacidade contributiva guarda com os ideais republicanos de liberdade, justiça e igualdade.

Com um recorte específico sobre o âmbito tributário, é possível afirmar, sem grande rigor, que o princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos; o princípio da justiça, por sua vez, exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres; e o princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal dos contribuintes.¹⁶⁷

¹⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e Seletividade no IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 247-248.

¹⁶⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 100.

¹⁶⁷ TYPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 18.

Desse modo, a aplicação da capacidade contributiva mantém o devido perfil que o contribuinte deve deter, na qualidade de cidadão digno, que tem garantido o seu reconhecimento como membro de uma sociedade livre, justa e igualitária.

4.2.2 A Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988

Regina Helena Costa aponta que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, tradicionalmente, está estampada na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 153¹⁶⁸, 155¹⁶⁹ e 156¹⁷⁰, os quais elegeram os fatos signo presuntivos de riqueza que ensejam a obrigação de pagar impostos.

Nesse sentido, percebe-se que a Constituição Brasileira, de pronto, enumera a competência tributária para instituir impostos, elegendo previamente as possíveis hipóteses de incidência dos mesmos. Como bem constata Baleeiro, a Carta Magna já esgotou e delimitou, pelo menos genericamente, a capacidade contributiva objetiva, tolhendo, portanto, a liberdade do legislador municipal ou estadual para criar eventual imposto novo – isso porque a autorização para instituir novos impostos somente foi dada pelo legislador constituinte à União, no exercício de sua competência residual¹⁷¹.

Essa concepção concernente à previsão constitucional da capacidade contributiva absoluta mostra-se perfeitamente correta, porém insuficiente, vez que somente relaciona o princípio à modalidade tributária dos impostos.

De outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva restou prevista naquele

¹⁶⁸ Compete à União instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos de lei complementar (art. 153, incisos I ao VII, da CF/88).

¹⁶⁹ Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores (art. 155, incisos I ao III, da CF/88).

¹⁷⁰ Compete aos Municípios instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (art. 156, incisos I ao III, da CF/88).

¹⁷¹ BALEEIRO, ALIOMAR. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1094

que é considerado dispositivo emblemático do princípio em estudo. Assim, o art. 145, §1º da Constituição pátria determinou, na sua primeira parte, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Antes de se debruçar sobre a cláusula “sempre que possível” presente no último dispositivo transcrito, faz-se mister firmar o entendimento que este trabalho adota acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva sobre todas as espécies tributárias, e não somente sobre os impostos como pretendeu a redação dos referidos artigos.

É bem verdade que parte dos tributaristas restringe a atuação da capacidade contributiva como norma de tributação exclusiva dos impostos ou daqueles tributos não vinculados a uma ação estatal. Dentre eles está Regina Helena Costa¹⁷², quem sustenta que a aplicação do princípio está reservada exclusivamente a gama de tributos que não se ligam a uma atuação da Administração Pública, na qual se encontram o imposto, bem como a contribuição social e empréstimo compulsório, quando a materialidade da hipótese de incidência desses dois últimos assumir a feição daquele primeiro.

Continua a autora¹⁷³ no sentido de que, em relação aos tributos vinculados, a riqueza supostamente revelada por suas respectivas hipóteses de incidência, estaria alheia a capacidade financeira do indivíduo contribuinte, porquanto proporcionada pelo Poder Público, como é o caso dos serviços prestados, na hipótese de taxas, e da mais valia imobiliária decorrente da realização de obra pública, na hipótese das contribuições de melhoria.

Afastando-se dessa tese, este trabalho filia-se a doutrina, formada por Luciano Amaro¹⁷⁴, Roque Antonio Carraza¹⁷⁵, José Marcos Domingues¹⁷⁶, Hugo de Brito

¹⁷² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 56-60.

¹⁷³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 56-60.

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 167.

¹⁷⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96.

¹⁷⁶ DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 26.

Machado¹⁷⁷, Marçal Justen Filho¹⁷⁸ dentre outros, segundo os quais – resguardadas as individualidades do pensamento de cada um – embora com níveis diferentes de intensidade, o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos.

É inegável que a patrimonialidade do evento previsto no aspecto material da hipótese de incidência se sobressai nitidamente no tocante aos impostos. E não poderia ser diferente, pois sendo estes tributos espécies não vinculadas, cuja presunção de riqueza não decorre de qualquer prestação do Estado, não haveria outro critério para tributação que não a simples e exclusiva existência de riqueza, traduzida na aptidão para contribuir¹⁷⁹.

Nesse mesmo sentido, corrobora Geraldo Ataliba quando enfatiza a capacidade contributiva como único critério para a modulação de impostos; “todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levam em conta a capacidade contributiva são arbitrários e, por via de consequência, inconstitucionais”¹⁸⁰.

No entanto, nos tributos vinculados, apesar de se revelar de modo mais simples, a presunção da existência de riqueza também é parâmetro a ser considerado, não excepcionando em nenhuma medida a norma imposta pelo princípio da capacidade contributiva. Explica-se: a ação praticada pelo Poder Público, acena como indício suficiente da existência de uma riqueza, servindo como critério orientador da partilha dos encargos públicos¹⁸¹.

Pelo exposto, e pela grande relevância do princípio já evidenciada, não se pode dispensar o requisito da fecundidade patrimonial, veiculado na capacidade contributiva, para a materialidade do antecedente normativo tributário dos tributos, mesmo quando vinculados.

Superado o impasse concernente à aplicabilidade do princípio, é a vez de buscar elucidar a expressão “sempre que possível” inserta na Lei Fundamental. Parece uníssono o entendimento na doutrina tributária acerca da assertiva de que tal cláusula não tem o condão de abrir uma margem de discricionariedade ao legislador, porquanto

¹⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 40.

¹⁷⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986, P. 241.

¹⁷⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986, P. 241.

¹⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 137.

¹⁸¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986, P. 241.

não oferece um simples apelo ou mera recomendação para este.

Misabel Derzi¹⁸² salienta que o advérbio não é permissivo, nem confere poder discricionário ao legislador, mas, ao oposto, realça o nível de imperatividade e alcance do dispositivo, deixando claro que, apenas quando for impossível, o legislador se absterá de considerar a pessoalidade para graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.

Avalizando tal postura, José Marcos Domingues complementa que, sempre que restar demonstrado a existência de espaço para a instituição de um tributo pessoal, mas a lei, ignorando-o, criar gravame com substrato real, este terá de ser afastado por inconstitucionalidade¹⁸³.

Outrossim, o professor Edvaldo Pereira de Brito¹⁸⁴, traz uma consideração interessante e muito pertinente a respeito da temática em exame:

Também no caso do § 1º do art. 145, a Constituição preserva a tributação de um impasse. Sem dúvida que a justiça social opera no campo da imposição tributária, quando sustentada pelos critérios da personalização dos tributos e da capacidade econômica do contribuinte. Sem dúvida, outrossim, que todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal. Sem dúvida, ainda, que esses critérios devem instrumentalizar a medida dos gravames em função da capacidade de pagar e os processos fiscais capazes de corrigirem as injustiças da estruturação social. Ora, se esse dispositivo, que na sua aplicação envolve tanta complexidade própria das avaliações subjetivas, não fosse mitigado com a cláusula “sempre que possível”, então, quando, na prática, fossem de aferição técnica insusceptível, a tributação não se faria.

Sendo assim, não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia.

Em verdade o que a norma constitucional que acolhe o princípio pretende é, sem excepcionar ou desmerecer a relevância da capacidade contributiva subjetiva, legitimar as espécies tributárias em que seja irrealizável sua graduação conforme as peculiaridades pessoais do contribuinte, permitindo, por conseguinte, uma harmonização do princípio com outros objetivos muito bem definidos e tão relevantes

¹⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097.

¹⁸³ DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar: 1998, p. 84.

¹⁸⁴ BRITO, Edvaldo Pereira de. XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, nº 14. Junho, 1989, p.326.

quanto, a exemplo do que ocorre com a extrafiscalidade.

4.2.3 Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade: uma convivência possível e necessária

É muito comum, no âmbito do Direito Tributário, a alusão à extrafiscalidade como técnica que excepciona, suprime, afasta ou mitiga o princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, posicionam-se Regina Helena Costa, Misabel Derzi, Luciano Amaro e Sacha Calmon, sem prejuízo de outros doutrinadores. Este último, inclusive, faz referência ao argentino Carlos Giuliani Fonrouge, segundo o qual capacidade contributiva e tributação extrafiscal são impossíveis¹⁸⁵, isto é, impossíveis de coexistirem harmonicamente.

Todavia, a despeito do magistério autorizado dos citados autores, é possível dar enfoque mais acertado à relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva. Para tanto, este trabalho pactua inteiramente com a linha de raciocínio trilhada pelo autor Helenilson Cunha Pontes¹⁸⁶, doravante analisada.

Na visão do autor¹⁸⁷, a convivência entre capacidade contributiva e extrafiscalidade deve ser encarada como uma colisão entre princípios, cuja solução é apresentada pela proporcionalidade, enquanto princípio jurídico de interpretação constitucional.

Primeiramente, é necessário diferenciar brevemente os princípios das regras, bem como identificar o caráter principiológico de ambos os institutos tributários ora tratados.

Seguindo a orientação de Robert Alexy¹⁸⁸, a diferença entre princípios e regras é sobretudo qualitativa. Enquanto os princípios constituem mandados de otimização, caracterizados pela possibilidade de serem cumpridos em diferentes graus, as regras,

¹⁸⁵ FONROUGE, Giuliani *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p 74.

¹⁸⁶ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). **Ordem Econômica e Social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira**. São Paulo: LTr, 1999.

¹⁸⁷ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). **Ordem Econômica e Social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira**. São Paulo: LTr, 1999.

¹⁸⁸ ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. 2 ed. Suhrkamp: Frankfurt am Main, 1994, p. 73.

por sua vez, são normas cuja aplicação se dá dentro da lógica do tudo ou nada, sem que seja possível graduar o nível de sua aplicação.

Dessa definição primária, decorre outra distinção que perfectibiliza a desigualdade entre as duas espécies normativas, qual seja, a oposição entre regras e princípios, entre si. A oposição entre regras dá ensejo a um conflito, ao passo que a oposição entre princípios origina uma colisão. O conflito resume-se a uma questão de validade, na medida em que a aplicação de uma regra levará necessariamente à declaração de invalidade da outra.¹⁸⁹ Em contrapartida, a colisão desenvolve-se por meio de uma ponderação dos pesos dos princípios combatentes, e resolve-se segundo uma técnica de conciliação ou composição, onde um princípio deve ceder em nome do outro. O fato é que essa concessão não ocasiona a perda de validade do princípio que possui o menor peso específico assumido. Pelo, contrário, apesar de ter a sua carga normativa reduzida, o princípio dito sucumbente deve ter seu núcleo essencial resguardado.¹⁹⁰

No que se refere a estatura principiológica da capacidade contributiva, a mesma é notória e inconteste no ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque a ordem constitucional para que sempre que possível os tributos sejam graduados segundo a capacidade financeira do sujeito passivo, constitui regra geral e abrangente que condiciona toda a atividade legiferante no sistema tributário, devendo ser concretizada na máxima medida possível.

Já a extrafiscalidade, considerada pura e simplesmente, não arvora-se à categoria dos princípios, mas é por eles embasada. Isso porque a extrafiscalidade nada mais é do que a utilização da competência impositiva tributária como instrumento na busca de princípios albergados na ordem constitucional. Em outras palavras, o Estado atribui função extrafiscal aos tributos para utilizá-los como ferramentas de intervenção, visando o alcance de valores constitucionalmente determinados, a exemplo da defesa do meio ambiente (art.170, inciso VI), dentre outros.¹⁹¹

Sendo assim, quando se afirma que a relação entre capacidade contributiva e

¹⁸⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39.

¹⁹⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 40-42.

¹⁹¹ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). **Ordem Econômica e Social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira**. São Paulo: LTr, 1999, p. 153.

extrafiscalidade deve ser encarada como uma colisão de princípios, se está a dizer justamente, que é preciso, por meio de uma ponderação, encontrar a justa medida entre o comando axiológico veiculado pela capacidade contributiva e o valor normativo perseguido por um dado tributo extrafiscal.

É que o ordenamento jurídico exige uma interpretação sistêmica e não em partes, conforme preleciona Valcárcel quando rechaça exatamente o posicionamento segundo o qual a atividade tributária extrafiscal está completamente alheia ao princípio da capacidade contributiva. O autor justifica, afirmando que um correto entendimento do sistema tributário reivindica que o mesmo seja objeto de um estudo global e não compartimentado.¹⁹²

Desse modo, em se tratando de uma colisão de princípios, avoca-se o princípio jurídico interpretativo da proporcionalidade, cuja missão é coordenar a colisão entre diferentes valores jurídicos constitucionalmente protegidos, de modo a restarem mantidos intactos os seus respectivos núcleos essenciais.¹⁹³

Assim, por meio de três critérios intrínsecos, a proporcionalidade elege a magnitude valorativa que melhor responde à tarefa de otimização constitucional, sem custar o completo sacrifício da outra magnitude confrontante. Na colisão em análise, o princípio da proporcionalidade conferirá a medida de otimização possível do princípio da capacidade contributiva no exercício da tributação com fins extrafiscais, sempre diante das peculiaridades do caso concreto.

O primeiro critério é a aptidão ou pertinência, diante do qual se observa a adequação da medida extrafiscal para atingir o fim almejado, fundante da sua formulação. O segundo critério é a necessidade, o qual afirma que a medida extrafiscal só será permitida, caso nenhuma outra medida menos restritiva estiver disponível para a realização do objetivo legítimo prosseguido. Por fim, o terceiro critério, denominado proporcionalidade em sentido estrito, exige que se opte pela aplicação do princípio que mais ampara os interesses em jogo, desaconselhando a medida extrafiscal

¹⁹² VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. **Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria.** In: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1980, p. 115-180.

¹⁹³ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais.** Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 116.

quando a desvantagem para o contribuinte supere claramente a vantagem para toda a comunidade.¹⁹⁴

Ante o exposto, conclui Helenilson¹⁹⁵ que a extrafiscalidade dos tributos deve sempre contemplar o princípio da capacidade contributiva, em sua otimização concretamente possível, ante o princípio da proporcionalidade. E ressalta que, mesmo nas hipóteses em que o motivo constitucional do tributo extrafiscal, assumir no caso concreto, maior peso do que as exigências clássicas da capacidade contributiva, ainda assim, o núcleo essencial deste último princípio (busca de justiça e solidariedade sociais) deve permanecer preservado, o que significa que a tributação extrafiscal não excepciona o princípio da capacidade contributiva.

Seguindo o mesmo entendimento, sustenta Enrico de Mita que ainda que a tributação seja preordenada a metas extrafiscais, e mesmo estando tais metas condicionadas a não verificação da hipótese de incidência, é preciso que o seu pressuposto seja um fato que constitua manifestação de riqueza¹⁹⁶. Ademais, independente da finalidade extrafiscal ou recaudatória, o sujeito passivo da obrigação tributária criada deve ter condições de suportar tal exação.¹⁹⁷

Com efeito, é a esta abordagem que o presente trabalho aquiesce, qualificando como perfeitamente possível e seguramente necessária a conciliação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva.

4.2.4 A Capacidade Contributiva frente as isenções e imunidades

Antes de mais nada, é necessário tecer breves considerações acerca da diferença existente entre não incidência, incidência, imunidade e isenção.

Os conceitos de incidência e não incidência são diametralmente opostos e norteiam-

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 163-175.

¹⁹⁵ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). **Ordem Econômica e Social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira**. São Paulo: LTr, 1999, p. 157-159.

¹⁹⁶ MITA, Enrico de. **Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali**. Tradução por Roberto Ferraz. 3 ed. Milano: Giuffré, 1995, p. 248.

¹⁹⁷ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p.88

se a partir de um mesmo critério, qual seja, a aptidão para gerar tributos. Desse modo, os fatos que não possuem essa aptidão integram o campo da não incidência, enquanto que aqueles outros aptos a ensejar exações tributárias, participam do campo da incidência.¹⁹⁸ De pronto, já é possível notar aqui, que o critério utilizado para a diferenciação está intimamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva em sua feição absoluta, na medida em que, somente os fatos que representem uma manifestação de riqueza estarão aptos a ensejar tributos e, portanto, somente estes poderão compor o terreno da incidência.

Dentro do terreno da incidência, por sua vez, situam-se as imunidades e as isenções. Essa afirmação decorre do fato de que, não fossem determinadas situações sujeitas à tais práticas exoneratórias, elas seriam perfeitamente tributáveis, inclusive tais exonerações só fazem sentido se assim situadas, pois só tem lógica pretender dispensar o pagamento de um tributo quando, ordinariamente, ele seria devido.

Apesar de ambas se reportarem à extrafiscalidade¹⁹⁹ e representarem a inexistência do dever prestacional tributário, total ou parcialmente, o que diferencia as imunidades das isenções, essencialmente, é a atribuição ou não de competência à entidade tributária.

As imunidades – como já conceituadas no item 4.1.2 do presente capítulo – representam situações de incidência tributária, para as quais, entretanto, não foi sequer conferido ao ente tributante competência para cobrar tributos, em razão de resguardarem valor constitucional superior, ao passo que as isenções traduzem-se justamente na atribuição de competência ao poder tributante para que este possa, por meio de uma decisão política, reduzir ou eliminar a carga tributária sobre situações consideradas valiosas. Assim, as imunidades estão previstas da Constituição e não podem ser desobedecidas pelas entidades tributárias, enquanto que as isenções são estabelecidas em lei infraconstitucional, podendo ser revogadas pelo próprio ente.²⁰⁰

Superada essa tímida diferenciação – porquanto não guarda relação direta com a temática do presente trabalho – e, trazendo à tona o princípio da capacidade

¹⁹⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 107-108.

¹⁹⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 73.

²⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 192-193.

contributiva naquilo que realmente interessa, é possível afirmar que as isenções e imunidades não representam prejuízos ao princípio da capacidade contributiva.

Em primeiro plano, não se pode perder de vista que o princípio da capacidade contributiva, como já dito, existe como legítima limitação ao poder de tributar, visando salvaguardar o direito de propriedade dos contribuintes. Sendo assim, no tocante a esse aspecto e, partindo da premissa de que numa acepção rudimentar tanto imunidades quanto isenções proporcionam a redução ou eliminação da carga tributária, amenizando ou simplesmente elidindo a absorção compulsória do patrimônio do contribuinte pelo Poder Público, não haveria o que se falar em capacidade contributiva, pois o seu objeto de amparo imediato (direito de propriedade) não está suscetível de qualquer ameaça.²⁰¹

Contudo, é bem verdade que, sob outro aspecto, a capacidade contributiva é princípio que imprime os valores de igualdade, justiça e solidariedade no âmbito tributário, razão pela qual, a ação de reduzir ou dispensar do pagamento de tributos aqueles detentores de alguma e, por vezes, muita capacidade contributiva, não se coadunaria com os ideias republicanos de uma sociedade igual, justa e solidária.

Acontece que, as imunidades e isenções existem justamente para desonerar a carga tributária sobre situações que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material, preservam valores reputados constitucional ou politicamente relevantes. Ao lado disso, já se sabe que os tributos existem como receitas derivadas que viabilizam financeiramente a persecução do bem comum pelo Estado. Então, em verdade os titulares das referidas situações estão sim contribuindo para o Estado, na medida em que, ao se enquadrarem numa dada hipótese de imunidade ou isenção, via de regra, já perseguem diretamente valores em prol de toda a comunidade.

Ante o exposto, conclui-se que não há que se falar em prejuízo ao princípio da capacidade contributiva quando da ocorrência de isenções e imunidades, razão pela qual o presente trabalho monográfico, quando da abordagem da problemática em estudo, dará enfoque somente as políticas tributárias oneratórias.

²⁰¹ Com isso não se está a dizer que a exoneração da carga tributária pode ser feita de maneira ilimitada, haja vista que ao comprometer a entrada de receita para o orçamento público, deve obediência aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial ao seu artigo 14.

4.2.5 Alcance subjetivo da aplicação do princípio

Preliminarmente, é oportuno declarar que o presente trabalho, coaduna-se com o posicionamento minoritário de Regina Helena Costa²⁰², no sentido de que o princípio da capacidade contributiva aplica-se não somente às pessoas físicas, mas também às pessoas jurídicas.

É bem verdade que essa extensão demanda que sejam feitas modestas alterações no conteúdo clássico do princípio, entretanto sua essência permanece inalterável, funcionando como diretriz para o exercício justo da tributação.

Na precisa lição de Jarach, primeiro as pessoas jurídicas precisam sustentar-se enquanto células econômicas, atendendo às suas necessidades mínimas operacionais e de produtividade, para somente após, contribuírem para o custeio das despesas públicas, haja vista a aptidão que possuem para tanto, em razão de possuírem recursos produtivos, perfeitamente considerados enquanto riquezas²⁰³.

Acolhendo a mesma opinião, Perez de Ayala e Eusebio González²⁰⁴ alteraram a adjetivação do preceito, criando o termo “capacidade produtiva”, com o intuito de atribuir aptidão para contribuir às entidades empresariais. Assim, quem possuísse a tal “capacidade produtiva”, seria considerado titular de capacidade contributiva.

Em remate à temática, volvendo-se à leitura da redação do dispositivo constitucional representativo do princípio da capacidade contributiva, é possível notar que o legislador, ao prever que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, não faz distinção entre pessoas físicas e jurídicas, o que permite acolher essas últimas também.

Outrossim, o presente trabalho é condescendente ao entendimento de que a aplicação do princípio da capacidade contributiva alcança os denominados impostos indiretos.

A classificação dos impostos em diretos e indiretos, muito embora configure fenômeno do âmbito econômico, possui relevante repercussão no terreno tributário. Trata-se da

²⁰² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 62-63.

²⁰³ JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 115-116.

²⁰⁴ GONZÁLEZ, Eusebio e AYALA, José Luís Perez de. **Curso de Derecho Tributario**. 2 ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1978, p. 165.

situação na qual o contribuinte de direito transfere a um terceiro (contribuinte de fato) o impacto dos encargos tributários incidentes.

Via de regra, o fenômeno da tributação indireta ocorre quando há incidência de um imposto sobre o consumo de determinado bem. Sendo assim, quem suporta o ônus financeiro do tributo não é o sujeito passivo que o recolhe aos cofres públicos, mas sim o consumidor final daquela mercadoria.²⁰⁵

Vislumbra-se, nessas situações, uma dificuldade ou, ao menos, uma inviabilidade econômica de aplicação do princípio da capacidade contributiva, vez que estando o preceito fundado em critérios hipotéticos e genericamente definidos, haveria uma impossibilidade de imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, adequando-os à capacidade contributiva individual dos diversos consumidores num mercado de consumo de massa.

No entanto, é bem verdade que juntamente com a renda, patrimônio, e outras modalidades de expressão de riqueza, o consumo é também um índice revelador de capacidade contributiva e não deve ser desprezado.

Assim, em que pese não se possa saber quem é o contribuinte e qual a sua capacidade contributiva quando da incidência de um imposto sobre o consumo, a utilização de determinados critérios, como a graduação de alíquotas segundo a essencialidade do produto, é perfeitamente válida no sentido de se presumir capacidade contributiva.

É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros e produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.

Nesse sentido, a seletividade de alíquotas, que as permite variar também consoante o grau de essencialidade do produto, demonstra que mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva.

²⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1097.

5 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM LIMITE PARA A TRIBUTAÇÃO NA ESFERA AMBIENTAL

5.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E A DIFICULDADE DE QUANTIFICAÇÃO DOS IMPACTOS AMBIENTAIS

Como anotado precedentemente (Capítulo 4, item 4.2.1), a capacidade contributiva, na sua acepção absoluta ou objetiva, relaciona-se com aqueles fatos legislativamente escolhidos por revelarem manifestações de riqueza. Assim, ao extrair da realidade social, eventos com porte adequado para conceber uma obrigação tributária, o legislador elege acontecimentos suscetíveis de mensuração de acordo com parâmetros econômicos, tendo em vista que o vínculo jurídico a eles atrelado tem como objeto uma prestação pecuniária²⁰⁶.

Por óbvio, sabe-se que, de um acontecimento cuja avaliação patrimonial não é possível, jamais se conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro. Por essa razão é que o aspecto material da hipótese de incidência deve ostentar signos presuntivos de riqueza, passíveis, sob vários aspectos, de serem quantificados, pois somente desse modo, possibilitará o pagamento de um dado tributo para satisfazer os anseios do Estado, sejam eles recaudatórios ou extrafiscais. .

É justamente ao perfazer esse processo de seleção dos acontecimentos idôneos a captar parcelas do patrimônio dos contribuintes que se diz ter a autoridade legislativa, considerado a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, porquanto a circunstância indica que os indivíduos terão aptidão para contribuir pelo fato de participarem de fatos daquela natureza no mundo físico exterior²⁰⁷.

A expressão econômica do fato realizado pelo contribuinte é mensurada pela base de cálculo, à qual se deve multiplicar a alíquota, revelando assim a quantia a ser despendida pelo sujeito passivo a título de tributo.

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.325.

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.326.

Nas palavras de Geraldo Ataliba²⁰⁸, base de cálculo “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.

Significa, pois, que o aspecto material da hipótese de incidência, leia-se o fato presuntivo de riqueza apreendido pelo legislador, é sempre possível de ser reduzido em uma expressão numérica, porquanto é sempre passível de medição.

Nesse sentido, ao configurar uma grandeza do aspecto material da hipótese de incidência, suscetível por sua vez de apreciação quantitativa, a base de cálculo fornece um conceito de peso, volume, comprimento, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura, dentre outros atributos dimensionais²⁰⁹.

A base de cálculo, portanto, deverá reportar-se àquele evento de conteúdo econômico que constitui o aspecto material da hipótese de incidência tributária. E, como é a capacidade contributiva objetiva quem define esse evento, por conseguinte a base de cálculo deverá guardar pertinência com a capacidade objetiva capturada pela autoridade legislativa. Caso contrário, isto é, na ausência desse paralelismo imperioso entre base de cálculo e hipótese de incidência tributária, a imposição será inconstitucional, por violação também ao princípio da capacidade contributiva²¹⁰.

Ao adentrar na seara da tributação ambiental, verifica-se de pronto um empecilho de ordem prática para a operacionalização dos tributos ecológicos, tendo em vista a problemática enfrentada na definição de suas respectivas bases de cálculo.

De posse da premissa de que a base de cálculo configura a tradução em unidade de medida do fato gerador do tributo, antes de se debruçar sobre a problemática das bases de cálculo dos tributos ambientais, faz-se mister identificar quais são os fatos idôneos a gerar tais tributos, isto é, qual o aspecto material albergado pela hipótese de incidência dos mesmos.

Como já foi dito ao longo do presente trabalho, os tributos ambientais se prestam a internalizar os custos marginais de uma atuação ambientalmente indesejada (externalidade negativa), corrigindo uma falha de mercado na medida em que impõe

²⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 108.

²⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 109.

²¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 76-77.

ao agente econômico poluidor a absorção de um ônus que, embora tenha dado causa individualmente, via de regra é repassado a toda coletividade.

Essa solução, cuja pretensão é corrigir as falhas de mercado decorrentes das externalidades negativas, através de uma política de intervenção tributária por parte do Estado, foi proposta pelo economista inglês Arthur Cecil Pigou²¹¹, razão pela qual os tributos ambientais são conhecidos também por tributos pigouvianos.

Observada sob uma lente exclusivamente teórica, a solução pigouviana se mostra bastante consistente e de fácil compreensão. Veja-se: os custos ambientais de uma atuação poluente, socialmente suportados, devem ser integralmente internalizados pelo poluidor causador. A tarefa de garantir que tal processo seja efetivado é entregue ao Estado, que, por sua vez, para dar cumprimento a tal designio, utiliza-se de um instrumento de intervenção na economia, intitulado tributo²¹².

De toda essa elucidação, é possível extrair a assertiva de que o evento que preenche o aspecto material da hipótese de incidência dos tributos ambientalmente orientados consiste na produção de uma externalidade ambiental negativa. Assim, as externalidades negativas, também chamadas deseconomias externas, enquanto impactos ambientais danosos decorrentes de uma atividade poluidora, são o aspecto decisivo no mundo dos fatos²¹³, que enseja a fixação do tributo ambiental.

No entanto, Borrero Moro, ao se perguntar qual a fecundidade econômica – essência da capacidade contributiva objetiva – presente na capacidade para afetar o meio ambiente, conclui acertadamente que a capacidade para afetar o meio ambiente não é uma manifestação pura e simples de capacidade contributiva. Na visão do autor, equipará-las significa distorcer o conteúdo básico do princípio tributário. Nas suas próprias palavras²¹⁴:

²¹¹ PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4 ed. London: Macmillan and Co. 1932.

²¹² MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 114.

²¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 109.

²¹⁴ MORO, Cristóbal José Borrero. **La materia imponible en los tributos extrafiscales. Presupuesto de realización de la autonomía financiera**. Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, nº 33, 2004, p. 130-135. Tradução livre: “A utilização do meio, sua contaminação ou qualquer outra manifestação de degradação ambiental, em si mesma considerada, não constitui uma manifestação de força econômica. A utilização do meio, devida ou indevidamente, não é em si mesma considerada, um índice de riqueza, nem por extensão uma manifestação de capacidade contributiva. Portanto, a tributação dessa utilização, em si mesma considerada, pode determinar a sujeição de atividades sociais sem alcance econômico, com a conseguinte violação do princípio da capacidade econômica”.

La utilización del medio, la contaminación o cualquier otra manifestación de degradación ambiental, en sí misma considerada, no constituye una manifestación de fuerza económica. La utilización del medio, debida o indebidamente, no es, en sí misma considerada, un índice de riqueza, ni, por extensión, una manifestación de capacidad económica. Dicha utilización no manifiesta la existencia de una riqueza o renta real. Por tanto, el gravamen de dicha utilización, en sí misma considerada, puede determinar la sujeción de actividades sociales sin anclaje económico, con la consiguiente vulneración del principio de capacidad económica.

Compartilha do mesmo entendimento Heleno Tôrres, quando afirma que a competência tributária, evidentemente, não poderá considerar as atividades antrópicas sobre o meio ambiente como hipótese de incidência da norma tributária, vez que elas não revelam uma manifestação de capacidade contributiva.²¹⁵

Em consequência, sustenta Borrero Moro que a força econômica que legitima a aptidão do sujeito para contribuir provém das atividades econômicas que causam a contaminação, incluindo os bens e instalações mediante os quais se realiza a dita atividade. Assim, a capacidade contributiva objetiva reside no substrato econômico da atividade poluente²¹⁶.

Compartilhando da tese de Borrero Moro e arrematando a temática relativa ao fato gerador dos tributos ambientais para finalmente encarar a problemática da base imponible, acrescenta-se à ideia do autor o fato de que, se é verdade que a utilização do meio ambiente, por si só, não expressa uma aptidão para contribuir, também é verdade que, destinando-se o tributo ambiental à finalidade de amparo ao meio ambiente, o efeito contaminante da atividade econômica não poderá ficar de fora da estrutura jurídica do tributo, devendo sim haver uma conexão, no aspecto material da hipótese de incidência dos tributos ambientais, entre o conteúdo econômico da atividade poluente e os danos ambientais propriamente ditos.

Portanto, as externalidades ambientais negativas precisam sim estar presentes, ainda que não exclusivamente, na hipótese de incidência dos tributos ecológicos. Ocorre que, na prática, a dificuldade de mensuração dessas externalidades oferece um obstáculo à implementação de um sistema de tributação ambiental.

²¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 101.

²¹⁶ MORO, Cristóbal José Borrero **La materia imponible en los tributos extrafiscales. Presupuesto de realización de la autonomía financiera**. Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, n° 33, 2004, p. 130-135.

Isso porque, vinculada de um lado à aplicação eficaz do princípio do poluidor pagador, do princípio da prevenção e demais princípios ambientais, e de outro atrelada à justiça tributária, a qual desdobra-se no princípio da capacidade contributiva, a quantificação das externalidades negativas é condição sem a qual não será possível alcançar a base de cálculo dos tributos ambientais.²¹⁷

A dificuldade reside no fato de que a mensuração das externalidades, para permitir uma adequada implementação da tributação ambiental, deve considerar critérios indispensáveis, quais sejam: o nível de poluição considerado aceitável, os custos para a erradicação ou minoração dos danos ambientais; a existência de alternativas ao comportamento danoso e o preço praticado para os bens e serviços poluentes e aqueles que lhes sucedem diretamente²¹⁸.

Ainda sobre os critérios a serem considerados na quantificação das deseconomias externas ambientais, a doutrina norte-americana aponta quatro etapas ditas essenciais na identificação do valor expressivo das externalidades, a saber: a identificação dos efeitos da poluição sobre a saúde humana e o meio ambiente; a estimativa da relação física entre o poluente e cada uma das categorias afetadas; a dimensão do dano em cada parte afetada; e finalmente, a definição de um valor monetário sobre os efeitos, o que requer uma precificação de vidas, saúde e do meio ambiente.²¹⁹

O fato é que a obtenção dos dados e informações concernentes aos critérios supra citados não é tarefa das mais simples, nem tampouco das mais acessíveis economicamente. Isso porque o levantamento de informações para a compreensão e mensuração do fenômeno que se pretende tributar deve levar em consideração as especificidades de cada poluente, apreciando o tipo de fonte emissora e as particularidades dos diversos segmentos da economia.

Ademais, a realidade dinâmica na qual esses dados se inserem exige que haja uma constante revisão das informações levantadas. Desse modo, é necessário que a coleta de dados realize um estudo que considere a evolução no tempo, vez que

²¹⁷ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 114.

²¹⁸ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 118.

²¹⁹ SCHUPPERT, Stefan. Economic incentives as control measures. In: MORRISON, Fred e WOLFRUM, Rudiger (org.). **International, regional and national environmental law**. London: Kluwer Law International, 2000, p. 865.

apurações feitas com base numa situação atual podem demandar alteração de curso de prol de um objetivo futuro.²²⁰

Com efeito, todo esse expediente de pesquisas e estatísticas resulta extremamente trabalhoso e custoso para a Administração Pública.

No mais, o valor monetário a ser atribuído à internalização do custo ambiental, além de buscar referência nos elementos ora descritos, ainda há de tomar contorno específico em função da espécie tributária escolhida. Somente a título exemplificativo, no caso de uma taxa ambiental, o valor atribuído à mesma deve encontrar idêntica referência ao exercício do poder de polícia ou à utilização, efetiva, ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Todas esses critérios balizadores reportam-se à necessidade da manutenção da justiça tributária, realizada por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva, porém tornam dificultosa a definição da base de cálculo do tributo ambiental o que põe em risco uma arbitrariedade da valoração do fenômeno econômico ambiental que se pretende tributar.

5.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA E O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR

A questão que se coloca aqui é sobre a possibilidade de a tributação conviver com um critério a mais de discriminação dos contribuintes e não apenas com aquele que justifica o *quantum debeat* a partir de suas respectivas capacidades contributivas. É dizer: indaga-se se o valor do tributo ambiental deve guardar relação com as condições pessoais do contribuinte (capacidade contributiva subjetiva) ou com a dimensão do dano ambiental por ele causado (princípio do poluidor pagador).

A resposta ideal para a referida pergunta é aquela que acolhe os dois critérios de discriminação, ou seja, no sentido de que o importe da exação ecológica corresponda tanto ao princípio ambiental do poluidor pagador, quanto ao princípio tributário da

²²⁰ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 116.

capacidade contributiva. De fato, trata-se de solução impecável face a temática, mas também, por tamanha perfeição, configura-se ingênua e impraticável, via de regra.

É bem verdade que, no plano abstrato, os princípios da capacidade contributiva e poluidor pagador possuem um ponto de contato, qual seja, a íntima relação que guardam com o princípio republicano da solidariedade.

No que tange à capacidade contributiva, sua conjugação com a solidariedade representa dois lados da mesma moeda, ou, na precisa lição de Francesco Moschetti²²¹, dois aspectos da mesma realidade, porquanto todo cidadão tem o dever social de se colocar à disposição da coletividade e figurar como um cidadão prestante.

Quando se trata do poluidor pagador, por sua vez, a relação com o princípio da solidariedade é também patente. Isso porque pela aplicação do princípio ambiental, os custos decorrentes de um dano ao meio ambiente não são adicionados à sociedade e sim suportados exclusivamente pelo poluidor que lhe deu causa, já que o dano ambiental é a contrapartida da obtenção de lucro por parte daquele sujeito individualmente.

De igual modo, os princípios da capacidade contributiva e poluidor pagador são tratados na doutrina de Eduardo Molina Herrera como princípios não tão distantes um do outro, na medida em que ambos constituem respectivas projeções do princípio da solidariedade sobre duas áreas diversas: o primeiro serve à repartição das cargas públicas para satisfazer o interesse geral, e o segundo atende ao uso dos bens ambientais vulneráveis e escassos que as gerações futuras têm direito de desfrutar²²².

Ocorre que, saindo do terreno abstrato e partindo para a prática de uma tributação ambientalmente orientada, a convivência entres os dois princípios em análise pode não se mostrar tão harmônica.

Essa desarmonia se verifica porque é possível constatar que em diversas situações de impactos ambientais, nem sempre aquele que concorreu mais gravosamente para o evento danoso – e, portanto, pelo princípio do poluidor pagador, deveria suportar um ônus financeiro maior, em decorrência da internalização dos custos ambientais – é quem possui uma maior capacidade de contribuir para os cofres públicos.

²²¹ MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio dela Capacità Contributiva**. Pádua: CEDAM, 1973.

²²² HERRERA, Eduardo Molina. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 36-43.

Em outras palavras, o que se está a dizer é que nem sempre será possível compatibilizar capacidade contributiva e poluidor pagador, porquanto o fio condutor deste último princípio é o potencial de poluição da atividade desenvolvida, e não as características daquele que a desenvolve (capacidade contributiva).²²³

É oportuno salientar, nessa linha de raciocínio, que não adiantar impor exações tributárias mais graves sobre bens, produtos ou serviços mais poluentes, ao mesmo tempo em que se desonera a carga tributária sobre aqueles ambientalmente conscientes, se essa lógica não for repassada no sistema de preços aos consumidores.

Em breve análise de um exemplo simplório, o que se está a dizer é que, não adianta reduzir a alíquota do tributo sobre aquele veículo que congrega todos os recursos tecnológicos voltados à proteção do meio ambiente, se esse produto chegar ao mercado com um preço alto. Isso porque, muito provavelmente quem o adquirirá será um cidadão com alta capacidade contributiva, mas que por força da diminuta ou nula poluição, pagará um tributo irrisório ou, eventualmente, sequer será tributado. Por outro lado, o cidadão que possui um carro nacional e fora de linha, completamente desadaptado às preocupações ambientais, embora revele baixa capacidade contributiva haverá de pagar um alto tributo ambiental.

Constata-se, pois, que o princípio do poluidor pagador é uma regra de oneração distinta da distribuição dos gastos públicos com apoio à capacidade contributiva. O montante determinado para o pagamento de indenização calcada no poluidor pagador não é calculado em função da capacidade contributiva do sujeito poluidor, mas apenas em razão da externalidade lesiva provocada por sua conduta.

Nessa perspectiva, a possibilidade de impactos negativos sobre grupos de baixa renda traduz-se como um risco de as classes de baixa capacidade econômica terem uma carga tributária proporcionalmente maior do que as classes mais abastadas. Tal fato deve ser combatido de forma eficiente quando da prática dessa política tributária, sob pena de representar um meio de proliferação da injustiça fiscal tão combatida no estado brasileiro.

²²³ PRESTES, Vanêsa Buzelato. Tributação e Políticas Públicas Ambientais no Sistema Constitucional Brasileiro. **Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico**. Porto Alegre: Magister, n° 35. Abril/Maio, 2011, p. 56.

Portanto, é através da observância do princípio da capacidade contributiva que será possível dimensionar o tamanho da carga tributária que determinado cidadão irá suportar, quando da imposição de um determinado tributo cuja função social é a manutenção da vida – seja ele ambientalmente orientado ou não.

É que, apesar do grande entusiasmo com a causa ambiental, os tributos ecológicos não deixam de ser tributos. Em outras palavras, “o caráter indutor da norma não retira a característica tributária do veículo pelo qual ela é introduzida no mundo jurídico”²²⁴ e, por conseguinte, a obediência ao princípio da capacidade contributiva faz-se imperiosa.

Em síntese, para que não haja ofensa a um direito fundamental do contribuinte – o direito de ser tributado consoante sua capacidade contributiva – o emprego da extrafiscalidade ambiental, que é naturalmente discriminatório, uma vez que gera maior ônus para certa classe de sujeitos, a partir de determinada finalidade extrafiscal (no caso, a preservação do meio ambiente), não deve ser infundado ou desarrazoado para não ser considerado odioso e, por isso, nulo de pleno direito²²⁵.

Acrescenta-se a isso o fato de que, muito embora o princípio da capacidade contributiva possa ser afastado enquanto fator de *discrímen*, jamais poderá ser desconsiderado como pressuposto e limite de uma dada tributação.

Nesse sentido, é interessante trazer a contribuição de Eduardo Molina Herrera²²⁶ sobre o assunto. O autor ordena os elementos que, no seu entender, integram o direito de contribuir consoante a capacidade contributiva em círculos concêntricos, nos quais, o sentido de fora para dentro indica diminuição da discricionariedade do legislador para restringir o princípio tributário em questão. Esses círculos seriam o princípio da progressividade, o da tributação da capacidade econômica efetiva, o do rendimento líquido objetivo, o da proibição de confiscatoriedade e, por último, o círculo do mínimo vital. Assim, na opinião do autor, o princípio do poluidor pagador somente justifica a restrição das três primeiras esferas e, excepcionalmente, da quarta. Em contrapartida, a garantia do mínimo existência e das circunstâncias familiares na determinação da

²²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 240.

²²⁵ MACHADO, Priscila Silva Ximenes. Extrafiscalidade proibitiva: uma ponderação de interesses. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 911. Setembro, 2011, p. 367.

²²⁶ HERRERA, Eduardo Molina. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 148-150.

carga tributária não pode ceder frente a outras exigências de solidariedade, nem sequer ante a defesa do meio ambiente.

Assim, ainda que o princípio do poluidor pagador venha também a indicar em face de alguém a obrigatoriedade no pagamento de quantia para custear o uso do meio ambiente que provocará ou provocou uma degradação, será na medida da capacidade contributiva dessa pessoa que se manterá uma justiça tributária estabelecida em favor da defesa e preservação do meio ambiente.

5.3 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL PROIBITIVA: DESRESPEITO AO LIMITE MÁXIMO IMPOSTO PELA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme cimentado no decorrer do presente trabalho, os tributos ambientais têm por função preponderante a extrafiscalidade, na medida em que são empregados como instrumento indutor de intervenção na economia pelo Estado neoliberal, visando desestimular condutas ambientalmente rechaçadas e, ao mesmo tempo, incentivar comportamentos amigáveis ao meio ambiente.

Ocorre que a norma ambiental indutora não pode permitir que o Estado interventor, sob o argumento de perseguir uma diretriz social constitucionalmente firmada – argumento este, de início, perfeitamente legítimo –, venha a sufocar a economia (entendida sob o prisma da macro economia e também, enquanto orçamento individual do contribuinte), de forma a proibir conduta não proibida, vedando-se o que se pretendia inicialmente inibir ou, simplesmente, de forma a agravar a pressão fiscal em face da dignidade do contribuinte e do seu direito de propriedade.

A este respeito, mostra-se muito pertinente a diferenciação proposta por Sampaio Dória²²⁷ entre o tributo excessivo e o proibitivo: “aquele dificulta ou desencoraja a atividade tributada. Este a asfixia, impossibilita, destrói.”

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva atua como um verdadeiro parâmetro de razoabilidade, estabelecendo limites ao uso dessa ferramenta, qual seja, a extrafiscalidade ambiental, com o fito de impedir que esta assuma contornos

²²⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**. 2ed. Rio de Janeiro: Forense: 1986, p. 183-184.

confiscatórios tornando-se economicamente proibitiva²²⁸, num terreno em que não há que se falar em sanção.

Com efeito, a proibição constitucional inserta no artigo 150, inciso IV, segundo a qual é vedado aos entes federativos utilizarem tributos com efeitos confiscatórios, aplica-se igualmente aos tributos extrafiscais. Assim, mesmo nas situações em que atue com maior intensidade, como é o caso da tributação ambiental, a intervenção do Estado não deve, além do que for inevitável e razoável, influir sobre a liberdade e propriedade, ou subverter os demais valores essenciais ao regime neoliberal do Estado Democrático de Direito.

De fato, tecnicamente, tributo e confisco não se confundem. O primeiro restringe a propriedade, e se justifica na própria garantia desse direito, enquanto que o segundo elimina a propriedade. Sendo assim, o que o dispositivo constitucional veda é que o instrumento tributário produza os mesmo efeitos econômicos que o confisco ensejaria²²⁹. É o que ocorre com a extrafiscalidade proibitiva.

Por isso a importância de, a despeito da finalidade extrafiscal de proteção ao meio ambiente, os tributos ambientais observarem o princípio da capacidade contributiva, sob pena de ocasionarem os efeitos econômicos confiscatórios supracitados – quer sobre a economia de mercado, quer sobre o orçamento individual do contribuinte – tornando-se desarrazoados, irracionais e até mesmo ilegítimos.

No que concerne ao orçamento individual dos contribuintes, a extrafiscalidade ambiental pode assumir feição confiscatória quando extrapola os limites de sujeição fiscal que o patrimônio de um contribuinte é capaz de suportar. É dizer: quando viola a capacidade contributiva desse contribuinte.²³⁰

Ressalta-se que a aplicação do princípio da capacidade contributiva que aqui se entende adequada não se dispõe a proteger o contribuinte apenas da incidência

²²⁸ Cumpre esclarecer que ao utilizar a expressão “extrafiscalidade proibitiva”, o presente trabalho está se referindo a uma proibição ocasionada por força de aspectos econômicos e não jurídicos. Caso contrário, não haveria que se falar em tributação, visto que está fora da sua abrangência uma atuação sancionatória. Assim, tratam-se de situações em que a extrafiscalidade se presta a onerar atividades permitidas juridicamente, mas indesejáveis do ponto de vista ambiental, porém o faz com tamanha exorbitância que acaba por torná-las proibidas sob a ótica econômica.

²²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por; Misabel Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 573.

²³⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva. Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 10. Julho, 1996, p. 12-18.

individualizada da exação fiscal, mas sim, cumulativamente, resguardá-lo do montante global da carga tributária. Ou seja, defende-se que o respeito aos limites tributários não deve direcionar-se somente a cada tributo instituído e cobrado, mas também à totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte.

Idêntico é o entendimento perfilhado por Ives Granda Martins²³¹ e José Marcos Domingues²³², bem como pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal pátrio, em um de seus precedentes²³³:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada representa senão a interdição pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito à uma existência digna, à prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade contributiva de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, a mesma pessoa política que os houver instituído, condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico financeira, à observância pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Efetivamente, ao se estabelecer uma carga tributária cada vez mais excessiva, está se violando não só o princípio da capacidade contributiva, mas também os direitos fundamentais e a própria dignidade do contribuinte.

Por isso, num país que ostenta carga tributária de Primeiro Mundo, beirando os 40% do PIB nacional²³⁴, ao tempo que oferece serviços públicos de péssima qualidade, é preciso que a instituição de tributos ambientais não crie um sobrepeso à carga tributária já existente.

²³¹ MARTINS, Ives Granda da Silva. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 49.

²³² DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n° 192. Setembro, 2011, p. 25-33.

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Min Celso de Mello. Brasília, DJ 30 set. 1999. Disponível em <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>>. Acesso em: 28 mar 2015.

²³⁴ Globo. Portal de notícias G1. Carga tributária avança para 35, 95% do PIB em 2013 e bate novo recorde. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/carga-tributaria-avanca-para-3595-do-pib-em-2013-e-bate-novo-recorde.html>>. Acesso em: 23 mai. 2015.

Outro não é o posicionamento de José Delgado²³⁵ ao sustentar que sequer é necessário invocar “conceitos modernos construtores dos direitos fundamentais do contribuinte, para assentar a afirmação de que a dignidade humana e a cidadania estão sendo gravemente feridas por essa carga tributária que está sendo imposta ao brasileiro”.

Ora, se a carga tributária é tão elevada a ponto de asoberbar a livre disponibilidade econômica dos contribuintes, ao passo que a contraprestação estatal não se apresenta em consonância com o montante arrecadado, já que oferece pouco ou mal os serviços que deveria oferecer, a equação orçamentária da Administração Pública parece não guardar nenhuma coerência.

O motivo para esse paradoxo reside na realidade repugnante da imoralidade fiscal. Desse modo, não parece razoável criar mais uma espécie tributária (a de cunho ambiental), porquanto o já alto tributo pago pelo contribuinte se esvai pelo ralo do gasto público sem eficiência, quando não, com improbidade.²³⁶

José Marcos Domingues²³⁷ cuida de enxertar o princípio da capacidade contributiva também nessa conjuntura dos gastos públicos. Afirma o autor que capacidade contributiva é princípio que deveria e deve iluminar as finanças públicas, notadamente no que tange a responsabilidade fiscal, que é a outra face da capacidade de pagar tributos, pois o mesmo fundamento que legitima o Estado a cobrar tributos (leia-se, o interesse público), lhe impõe administrá-los com seriedade.

Por todo o exposto, constata-se que, em verdade, o ideal é que a internalização dos custos ambientais por meio de tributos seja escoltada pela redução ou supressão de outros tributos já existentes, de modo a não criar uma pressão fiscal adicional, visando uma aplicação cada vez mais finalística da política fiscal.²³⁸ É o que Fernando Modé

²³⁵ DELGADO, José Augusto. Os direitos fundamentais do contribuinte. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, v. 3. Maio/junho, 2003.

²³⁶ DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 33.

²³⁷ DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011, p. 25-33.

²³⁸ LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante e ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação Ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 624-640.

denomina de neutralidade, como um dos aspectos relevantes para a formação de uma política de tributação ambiental.²³⁹

Não obstante, possuindo os tributos ambientais desígnio educador, vez que buscam estimular a consciência ecológica da coletividade por meio da indução de comportamentos, é preciso refletir se o instrumento tributário, na prática, possui capacidade para assumir esse caráter.

De acordo com a tese pessoal de Ives Granda Martins²⁴⁰, adotada por este trabalho, a norma tributária é norma de rejeição social. Na visão do autor, norma de rejeição social é aquela que muitos não cumprem, se dela puderem se esquivar, diferente da norma de aceitação social, por quase todos cumprida, mesmo sem sanções.

O autor justifica a atribuição dessa categoria à imposição tributária, em razão da constatação geral e milenar de que o Estado cobra mais do que se deve, para sustentar não só a prestação de serviços à comunidade, como também os interesses próprios de seus representantes.

Assim,volvendo-se a mesma questão do paradoxo fiscal, ora tratada, Ives Granda Martins afirma seguramente que a carga tributária é sempre desmedida e, os indivíduos ao reconhecerem isso demonstram mais repulsa do que apoio à norma tributária. O autor chega ao ponto de tecer a seguinte comparação: “as mesas pessoas que não assassinarium outras, se não houvesse sanção ao homicida, deixariam de recolher tributos, se tampouco existisse sanção para a sonegação fiscal”²⁴¹.

Além desse alerta sobre a potencial ineficiência da tributação ambiental enquanto ferramenta de educação e conscientização do cidadão contribuinte, face a evidente antipatia com a qual a sociedade brasileira se porta em matéria de tributos, percebe-se aqui também uma violação ao princípio da capacidade contributiva.

Explica-se: se a capacidade contributiva constitui a causa econômica dos tributos, no sentido de que somente os eventos que revelem fecundidade econômica poderão ser gravados e assim viabilizar o consecução dos fins estatais (atendimento dos interesses públicos), caso a carga tributária cobrada dos cidadãos seja maior do que

²³⁹ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 99-100.

²⁴⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva. Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 10. Julho, 1996, p. 12-18

²⁴¹ MARTINS, Ives Granda da Silva. Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 10. Julho, 1996, p. 13.

o necessário para o Estado perseguir tais fins (isto é, desmedida), haverá uma violação ao princípio tributário em questão.

Por fim, ainda no que diz respeito a afronta que uma tributação ambiental com contornos proibitivos causa ao princípio da capacidade contributiva, impende examinar até que ponto os tributos ambientais traduzem, de fato, uma extrafiscalidade.

Isso porque, para que as exações ecológicas possam desempenhar o papel de induzir comportamentos em prol do meio ambiente, é preciso dar uma alternativa ao consumidor contribuinte para que ele adquira um produto, bem ou serviço, ambientalmente mais amigável.

Caso contrário, o tributo ambiental revela-se mais uma maquiagem do que uma preocupação real com a extrafiscalidade, haja vista que, se o contribuinte não tem escolha, a extrafiscalidade ambiental é somente mais uma forma de coagir o contribuinte a pagar mais.

Ao defender o caráter não sancionatório dos tributos ambientais, Fernando Modé²⁴² afirma que na condição de instrumentos econômicos, tais exações não concedem ao agente econômico ou consumidor uma opção entre uma conduta legal ou ilegal, mas sim uma escolha entre o caro e o barato, restando ao contribuinte optar, dentre as possibilidades que lhe são apresentadas, pela economicamente menos onerosa.

Tal entendimento está perfeitamente acertado, entretanto, o que se questiona aqui é se, numa dada situação prática, sempre haverá alternativa ao contribuinte, pois sendo ela inexistente, a extrafiscalidade se torna proibitiva.

Salienta-se que, quando se fala em alternativa, se está a dizer que é necessário não só haver uma outra possibilidade, mas também que essa possibilidade seja economicamente acessível e praticamente viável, pois do contrário, não será uma alternativa.

Enfim, o que se pretendeu demonstrar até aqui foi em que medida a extrafiscalidade ambiental poderia assumir uma feição confiscatória ou proibitiva frente o orçamento individual dos contribuintes, extrapolando assim as balizas impostas pela capacidade contributiva. Em síntese, mostrou-se que, considerando o montante global da carga

²⁴² MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 119.

tributária do contribuinte brasileiro, a criação de novos tributos, de cunho ambiental, representaria um desrespeito à capacidade contributiva dos mesmos, além do que, tal desrespeito se agravaria quando da constatação de que essa carga tributária já é desmedida, bem como de que a extrafiscalidade supostamente perseguida pelas exações ecológicas pode ser inalcançável.

Por ora, ressalva-se que, muito embora seja o direito de propriedade o principal enfoque da proteção da vedação ao confisco e, portanto, dos limites máximos impostos pelo princípio da capacidade contributiva, outros direitos também são salvaguardados, tais como a livre iniciativa, exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o desenvolvimento econômico, o exercício de atividades empresariais e industriais, entre outros.

Adentra-se então, dessa vez mais brevemente, sobre os impactos de uma extrafiscalidade ambiental proibitiva sobre a capacidade contributiva, no campo da macro economia, isto é, sob o enfoque de que os contribuintes agora se tratam de unidades de produção, agentes econômicos etc.

O valor da livre iniciativa exsurge como fundamento da ordem econômica constitucional, nos termos do artigo 170, bem como da própria República Federativa do Brasil, consoante prevê o artigo 1º, inciso IV, da Lei Maior.

Assim, a livre iniciativa deve ser encarada como um valor social vez que, a despeito de não poder ser considerada um direito fundamental do contribuinte, não deixa de ser um valor que se deve proteger nos limites de outros valores também apreciados pela sociedade²⁴³.

A relevância da livre iniciativa é muito bem relatada nas precisas palavras de Tercio Sampaio Ferraz²⁴⁴, segundo o qual:

Esta espontaneidade, base de produção de riqueza, é o fator estrutural que não pode ser negado pelo Estado. Se, ao fazê-lo, o Estado a bloqueia e impede, não está intervindo, no sentido de normar e regular, mas está dirigindo e, com isso, substituindo-se a ela na estrutura fundamental do mercado.

Nesse sentido a aplicação de norma que impõe um tributo indutor, com finalidade extrafiscal, deve levar em conta as peculiaridades culturais e de mercado – que de

²⁴³ MACHADO, Priscila Silva Ximenes. Extrafiscalidade proibitiva: uma ponderação de interesses. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 911. Setembro, 2011, p. 373.

²⁴⁴ MACHADO, Priscila Silva Ximenes. Extrafiscalidade proibitiva: uma ponderação de interesses. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 911. Setembro, 2011, p. 368.

certa maneira acabam por revelar a capacidade contributiva das pessoas jurídicas – sob pena de impedir a livre iniciativa.

É que a depender da forma e do grau com que o Poder Público onera a atividade econômica com tributos ambientais, pode, na verdade, estar condenando determinados setores produtivos ao fracasso no panorama das relações internacionais de comércio, tendo em vista a árdua disputa concorrencial que vem ditando as relações entre os países e os blocos regionais de integração.²⁴⁵ É exatamente nessas condições que a extrafiscalidade ambiental se torna proibitiva para a macro economia.

Já em 1956, esse era o entendimento de Vicente Ráo²⁴⁶, segundo o qual “proibitivo não é, apenas, o tributo que obsta o exercício de qualquer atividade lícita, se não, também, aquele que produz embaraços tais, a ponto de retirar do contribuinte, o estímulo normal, ou o impulso animador do respectivo empreendimento”.

Utilizando-se das contribuições existentes em outros sistemas tributários, pode-se dizer que a jurisprudência suíça²⁴⁷ define tributo proibitivo como aquele anula, de um modo geral, a possibilidade de aferição de um lucro dito razoável num determinado ramo, em virtude da alta carga tributária. Esse conceito corresponde ao que a jurisprudência suíça definiu como um imposto proibitivo: este surge quando se vê anulada, em geral, a possibilidade de obtenção de um lucro razoável num determinado ramo, em virtude da alta carga tributária. Na Alemanha²⁴⁸, por sua vez, emprega-se a expressão tributo sufocante (*Erdrosselungssteuer*) para referir-se às situações em que a ameaça da tributação torna, de fato, impossível incorrer no fato gerador.

Sendo assim, fazendo um apanhado de todos os aspectos abordados, pode-se resumir que tudo o que ensejar um agravamento da carga tributária de um indivíduo que não possuir um lastro na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não derivar uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de

²⁴⁵ CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 80.

²⁴⁶ RÁO, Vicente. **RT 276/62-76**, ano 47. Outubro, 1958.

²⁴⁷ BOCKLI, Peter *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 251.

²⁴⁸ GAWEL, Erik *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 251.

tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional²⁴⁹.

Por todo o exposto, conclui-se que os tributos ambientais, essencialmente extrafiscais, não podem assumir contornos confiscatórios, veiculando proibições disfarçadas, de modo a tolher os direitos de propriedade e liberdade dos contribuintes, razão pela qual detecta-se a extrema relevância da capacidade contributiva que impondo razoabilidade ao sistema tributário, desempenha o seu legítimo papel de limite ao poder de tributar.

5.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL: UMA ANÁLISE À LUZ DA PROPORCIONALIDADE

Como sustentado anteriormente (Capítulo 4, item 4.2.3), os princípios jurídicos que fundamentam a tributação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva não são incompatíveis entre si. Mesmo nas situações concretas em que o fundamento constitucional que justifica a extrafiscalidade estiver em aparente colisão com o princípio da capacidade contributiva, a compatibilização entre ambos se dará através da aplicação do princípio jurídico interpretativo da proporcionalidade.

Carlos Palao Taboada²⁵⁰ também é adepto dessa convivência possível, quando afirma que a conciliação dos fins extrafiscais dos tributos com a capacidade contributiva não representa, na atualidade, nenhum problema dogmático. Tratando pontualmente da extrafiscalidade ambiental, que aqui interessa, o autor também recorre aos três critérios da proporcionalidade (aptidão, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) para avaliar os casos concretos e, assim, concluir qual será o princípio com efetividade reduzida.

Sendo assim, Taboada, apoiando-se nos ensinamentos de Eduardo Molina Herrera, defende que o desvio do princípio da capacidade contributiva (nunca a sua inaplicabilidade) somente estará legitimado se: (a) os tributos ou elementos tributários

²⁴⁹ CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Revista de Interesse Público. Porto Alegre, n. 29, 2005, p. 177.

²⁵⁰ TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p.83.

ambientais forem idôneos a constituir um verdadeiro incentivo para a proteção do meio ambiente; (b) não existirem outras medidas igualmente eficazes, que permitam alcançar os mesmos objetivos de proteção ambiental, com uma menor incidência sobre os direitos dos interessados e com um menor afastamento de outros princípios constitucionais; (c) feita uma ponderação entre os benefícios ambientais auferidos e as lesões sofridas pelo princípio da capacidade econômica, o resultado for positivo²⁵¹.

A aplicação desses critérios de solução da colisão entre princípios precisa ser feita sobre cada situação prática de tributos ou elementos tributários ambientais. Contudo, por ora, diante da limitação ofertada ao presente trabalho, cujo nível é de graduação, contenta-se em identificar, de modo sucinto, genérico e abstrato, as circunstâncias – sem, no entanto, esgotá-las –, nas quais os tributos ambientais ou elementos tributários ambientais se mostram inaptos, desnecessários e desproporcionais ao fim que se destinam.

De antemão, salienta-se que o presente estudo desenvolvido neste item curva-se apenas sobre a extrafiscalidade ambiental que se vale de uma política oneratória, impondo uma obrigação àquele agente que se comporta de forma lesiva ao meio ambiente. Isso porque a utilização da política tributária com fins exoneratórios não guarda, pelo menos em tese, uma potencialidade de colisão com o princípio da capacidade contributiva, consoante abordado no Capítulo 4, item 4.2.4.

Primeiramente, no que se refere ao primeiro critério da proporcionalidade, a aptidão, eficiência ou adequação, exige que haja uma relação empírica entre meio e fim, isto é, o meio deve levar à realização do fim.²⁵²

Sendo assim, é possível afirmar que um dado tributo ecológico não será considerado medida adequada de proteção ambiental nos casos em que não restar para o contribuinte poluidor outra alternativa que não seja aquele bem ou serviço ambientalmente desorientados, por mais onerados que estejam em razão do tributo ambiental. Retoma-se, portanto, a questão concernente a uma extrafiscalidade mascarada (abordada no item 5.3 deste capítulo).

²⁵¹ TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 83-84.

²⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 167.

Explica-se: ainda que seja óbvia e incontestável a relação existente entre o preço de bens e serviços e o seu respectivo consumo, não é seguro que o aumento ou instituição de tributos incidentes sobre os mesmos, quando lesivos ao meio ambiente, signifique necessariamente numa menor poluição.

Isso porque, de acordo com Roberto Ferraz²⁵³, as lições comezinhas do Estudo Econômico já indicam a existência de consumos com demanda elástica ou inelástica. A primeira caracteriza-se pelos produtos cuja utilização varia diretamente com o seu preço, como seria o caso de artigos de luxo. Já a segunda categoria dos bens e serviços com demanda inelástica, é formada por itens necessários – como os clássicos exemplos dos remédios e do sal – de modo que o consumo não é pautado pela variação de preços.

Por conseguinte, o consumo de itens cujo consumo não segue uma curva elástica de demanda, mas, precisamente, uma tendência fortemente inelástica, dada a essencialidade desses itens na vida contemporânea, ocorrerá independentemente da variação de preços pela oneração de tributos ambientais.²⁵⁴

Logo, sem embargo da consideração de tantas outras variáveis macroeconômicas, é possível inferir que o aumento ou instituição de tributos incidentes sobre tais itens, isoladamente, apenas indicaria o apetite estatal, e não uma orientação ambiental da tributação, como deveria ser, de acordo com a extrafiscalidade prevalecente dos tributos ambientais.

Diante disso, nas precisas lições de Heleno Tórres, faz-se necessário, pois, resguardar a sociedade de investidas legislativas do poder de tributar, a pretexto de medidas preservacionistas, para criar tributo que, no fim das contas, não permite mais do que a ampliação da carga tributária geral, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção do meio ambiente.²⁵⁵

²⁵³ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 344.

²⁵⁴ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 344.

²⁵⁵ TÓRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 101.

Em segundo lugar, no que diz respeito ao critério da necessidade, por sua vez, observa-se que a utilização dos tributos oneratórios na proteção ambiental torna-se desnecessária quando outras medidas menos lesivas se apresentarem como igualmente eficazes no alcance do mesmo objetivo²⁵⁶. Destacam-se aqui a política de educação ambiental e as próprias políticas tributárias exoneratórias (ambas retratadas no Capítulo 3, item 3.4.2).

Consuelo Yoshida²⁵⁷ sustenta que o êxito e a efetividade da proteção ambiental dependem da adoção e implementação de políticas e ações que prestigiem medidas de incentivo à prevenção, calcadas em atrativos econômico financeiros. Isso porque tais medidas são, como regra, anteriores ou, no mínimo, concomitantes com a degradação ambiental, razão pela qual resultarão menos onerosas que os propósitos de corrigir a degradação posteriormente.

Assim, as políticas tributárias exoneratórias se mostram mais atrativas em razão do caráter premial de sua intervenção, em lugar ao caráter coativo, o que facilita a adesão dos destinatários ao comando normativo. Ademais, se mostram menos lesivas aos direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que não implicam numa absorção do patrimônio dos mesmos.

A educação ambiental, por sua vez, é considerada o melhor instrumento de persecução do valor constitucional de preservação do meio ambiente, especialmente quando alcança a convicção do educando, que se torna então educado.²⁵⁸

Por fim, quanto ao critério da proporcionalidade em sentido estrito, exige-se uma comparação entre a importância da realização do fim constitucional de proteção ao meio ambiente e a intensidade da restrição ao direito fundamental do indivíduo de ser tributado conforme a sua capacidade contributiva.²⁵⁹

²⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 172.

²⁵⁷ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 533-538.

²⁵⁸ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 345.

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.175.

É possível verificar que as benesses ambientais alcançadas com o emprego de uma medida tributária não superarão as lesões sofridas pelo princípio da capacidade contributiva, quando, considerando todas as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, tal medida configurar-se como irrazoável, ainda que seja adequada e necessária.

É o que se verifica na circunstância em que os tributos ambientais possibilitem impactos negativos sobre grupos de baixa renda, como fora analisado no item 5.2 do presente capítulo. O risco de as classes de baixa capacidade contributiva suportarem uma carga tributária proporcionalmente maior do que as classes mais abastadas representa um foco de propagação da injustiça fiscal, incompatível com o Estado Democrático de Direito brasileiro.

Ante o exposto, é possível verificar que haverá situações, nas quais as exigências clássicas do princípio da capacidade contributiva assumirão mais peso que aquele decorrente do fundamento constitucional de preservação do meio ambiente por meio da tributação extrafiscal, de modo a validar, mais uma vez, a tese deste trabalho de que a capacidade contributiva representa um limite a tributação na esfera ambiental.

CONCLUSÃO

A tributação ambiental é um mecanismo econômico, que se apresenta no Estado Neoliberal contemporâneo à serviço do Poder Público, para corrigir as externalidades ambientais negativas e positivas. Com relação às externalidades negativas, os tributos ecológicos desempenham uma tarefa compensatória, na medida em que permitem o ressarcimento dos danos ambientais causados, através da internalização dos custos marginais dessa reparação aos custos ordinários do agente econômico poluente. Já no que diz respeito às externalidades positivas, as exações ambientais, realizam um papel incentivador, quando concedem incentivos fiscais àqueles contribuintes que adotam condutas de preservação do meio ambiente, atuando portanto com uma feição preventiva.

À vista disso, em qualquer uma das duas atuações supramencionadas, evidencia-se que os tributos ambientais perseguem uma função eminentemente extrafiscal, porquanto a atuação estatal de intervenção na economia nesse caso visa induzir comportamentos, alterando profundamente – por meio de um efeito educador – os hábitos sociais e econômicos em favor da reivindicação constitucional de amparo ao meio ambiente.

Ocorre que a política tributária possui uma estatura invasiva sobre direitos e garantias individuais dos contribuintes, como liberdade e propriedade, na medida em que pratica uma absorção legítima, mas compulsória do patrimônio dos mesmos. Em razão disso constata-se que quando o cerceamento dos direitos fundamentais que conglobam o Estatuto dos Contribuintes se mostra desproporcional em comparação a persecução do valor constitucional de defesa do meio ambiente, o emprego da política tributária não se justifica.

Dentre esses direitos fundamentais, está aquele de o indivíduo ser tributado consoante a sua capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva constitui o pressuposto e o limite de toda a atividade impositiva estatal, conferindo racionalidade à estrutura normativa de todas as espécies tributárias. Por isso, esse princípio, que traduz os ideais republicanos de justiça, igualdade e solidariedade, não pode ser sacrificado em face da extrafiscalidade ambiental.

Desse modo, apesar da aparente incompatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio constitucional perseguido pela extrafiscalidade, a convivência harmônica entre ambos é possível. Isso porque, tendo em vista que se tratam de mandados de otimização, eventual colisão que venha a surgir entre eles, no caso concreto, abrirá espaço para uma ponderação, na qual será verificado o princípio com maior peso, diante das circunstâncias fáticas, sem que isso signifique o sacrifício do outro.

De fato, no que concerne às políticas tributárias ambientais exoneratórias, praticantes de técnicas de diminuição ou anulação da carga impositiva – a exemplo de isenções, subsídios, imunidades, dentre outras –, não se vislumbram, via de regra, colisões com o princípio tributário da capacidade contributiva. Basta partir da premissa de que o princípio da capacidade contributiva, enquanto legítima baliza ao poder dever de tributar, preocupa-se em acautelar o direito de propriedade dos contribuintes, direito este que não está suscetível de qualquer ameaça, quando do emprego de políticas tributárias que se abstêm de invadir o patrimônio dos indivíduos tributados.

Por outro lado, colisão também não há sob a perspectiva dos valores de igualdade, justiça e solidariedade, transpostos ao direito tributário pelo princípio da capacidade contributiva. Observa-se que, via de regra, o que justifica a desoneração da carga tributária de um contribuinte pela entidade tributante, é justamente o fato deste indivíduo, à vista de alguma especificidade pessoal ou material, preservar valores reputados constitucional ou politicamente relevantes.

Sendo assim, considerando que os tributos são receitas derivadas que viabilizam financeiramente o atendimento às necessidades públicas pelo ente estatal, aqueles contribuintes beneficiados por uma exoneração do encargo fiscal são assim discriminados pois, em verdade já estão contribuindo diretamente para os interesses em favor de toda a comunidade, razão pela qual não haveria qualquer lógica em tributá-los como os demais.

No entanto, quando se está diante de políticas tributárias ambientais oneratórias, isto é, que impõem ao cidadão um adicional fiscal em razão de condutas ecologicamente desorientadas, é bem possível que haja colisões entre o fim de proteção ambiental perseguido e o princípio tributário fundamental da capacidade contributiva.

O primeiro embate que se verifica reporta-se a capacidade contributiva objetiva e diz respeito a problemática enfrentada na definição das bases de cálculo dos tributos ecológicos, tendo em vista a dificuldade de quantificação dos impactos ambientais.

Para permitir uma adequada implementação da tributação ecológica, a mensuração do dano ambiental deve considerar imprescindivelmente critérios balizadores de difícil acesso do ponto de vista científico e financeiro. Isso põe em risco uma arbitrariedade da valoração do fenómeno económico ambiental que se pretende tributar, infringindo a persecução da justiça tributária, realizada por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Outra colisão constatada concerne ao impasse em se considerar como fator de discriminação dos contribuintes o princípio tributário da capacidade contributiva subjetiva ou o princípio do poluidor pagador, vez que na prática, cada um deles pode selecionar indivíduos distintos para suportar o ônus tributário.

Apesar do grande entusiasmo com a causa ambiental, os tributos ecológicos não deixam de ser tributos e, por conseguinte, devem máxima obediência ao princípio da capacidade contributiva, sob pena de serem reputados infundados, desarrazoados ou mesmo odiosos e, por isso, nulos de pleno direito.

Por fim, mas sem exaurir as possíveis colisões existentes entre extrafiscalidade ambiental e princípio da capacidade contributiva, detecta-se que a extrafiscalidade ambiental, ao assumir contornos confiscatórios, extrapola os limites máximos impostos pelo princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, mais uma vez o princípio da capacidade contributiva não pode ser mitigado, pois atua como um verdadeiro parâmetro de razoabilidade ao uso dessa ferramenta de intervenção estatal, objetivando impedir que a extrafiscalidade ambiental torne-se economicamente ou relativamente proibitiva, num terreno em que não há que se falar em sanção.

Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva limita a tributação na esfera ambiental na medida em que, aplicando-se o princípio jurídico interpretativo da proporcionalidade – acompanhado dos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito – as exigências clássicas do princípio tributário em questão assumir mais peso que aquele decorrente do fundamento constitucional de preservação do meio ambiente que motivou a tributação extrafiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997.

_____. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Theorie der Grundrechte**. 2 ed. Suhrkamp: Frankfurt am Main, 1994.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANTUNES, Paulo Bessa de. **Direito Ambiental**. 14 edição. São Paulo: Atlas, 2012.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Tributação ambiental pode estimular a degradação**. In Seminário Tributação Ambiental: seu papel para o desenvolvimento econômico sustentável, março/2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 03 set. 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 137.

_____; GIARDINO, Cléber. **Imposto de renda – Capacidade contributiva – Aparência de riqueza – Riqueza fictícia – Renda escritural – Intributabilidade das correções monetárias**. RDT 38/143.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por: Misabel Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BECHO, Renato Lopes. Competência Tributária, Extrafiscalidade e Novos Desafios para o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 216. Setembro, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOCKLI, Peter *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BOFF, Leonardo. **Um ethos para salvar a Terra**. Disponível em: <<http://www.leonardoboff.com/site/vista/outros/um-ethos.htm>>. Acesso em: 09 mar. 2015.

BONALUME, Wilson Luiz. A farsa do desenvolvimento sustentável no direito ambiental. **Revista de Ciência do Ambiente e Direito Ambiental**. Alfenas: Ambiência, v. 1, jul. 2000.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. **Código Tributário Nacional – Comentário, Doutrina e Jurisprudência**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRASIL. **Lei 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, DF, 4 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 25 mai. 2015.

BRASIL. **Lei 6.938**, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências, DF, 31 ago. 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em: 03 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Min Celso de Mello. Brasília, DJ 30 set. 1999. Disponível em <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>>. Acesso em: 28 mar 2015.

BRITO, Edvaldo Pereira de. XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, nº 14. Junho, 1989.

CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Revista de Interesse Público. Porto Alegre, n. 29, 2005.

CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. **Revista Vox legis**. São Paulo.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORREIA, Rogério Dias. O fundamento do poder de tributar. **Prática Jurídica**. Brasília: Consulex, nº 84. Março, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DELGADO, José Augusto. Os direitos fundamentais do contribuinte. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, v. 3. Maio/junho, 2003.

DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar: 1998.

_____. Legitimação Constitucional dos Tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 192. Setembro, 2011.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**. 2ed. Rio de Janeiro: Forense: 1986.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FONROUGE, Giuliani *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FREITAS, Vladimir, Passos de. **A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

GAWEL, Erik *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

GIANNINI *apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das Isenções Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1961.

Globo. Portal de notícias G1. Carga tributária avança para 35, 95% do PIB em 2013 e bate novo recorde. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/carga-tributaria-avanca-para-3595-do-pib-em-2013-e-bate-novo-recorde.html>>. Acesso em: 23 mai. 2015.

GONZÁLEZ, Eusebio e AYALA, José Luís Perez de. **Curso de Derecho Tributario**. 2 ed. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1978.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRIZIOTTI, Bevenuto. **Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni**. In: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. Milano: Giuffrè, 1949.

GUANABARA, Diogo Assis Cardoso. **Tributação Ambiental: finalidades e limites constitucionais**. 2006. Monografia. (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Católica do Salvador, Salvador.

GUIMARÃES, Cláudio Luiz. Direito Ambiental e Extrafiscalidade dos Impostos no Direito Tributário Brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**. Salvador: UFBA, nº 5. Dezembro, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HERRERA, Eduardo Molina. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

_____. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

INGROSSO, Gustavo *apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das Isenções Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

_____. **Principi per l'applicazione delle tasse di registro**. Padova: CEDAM, 1936.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante e ALMEIDA, Gilson César Borges de. **Tributação Ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Progressividade e Seletividade no IPTU**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Priscila Silva Ximenes. **Extrafiscalidade proibitiva: uma ponderação de interesses**. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 911. Setembro, 2011.

MALBERG, Raymond Carré de. **Teoría general del estado**. 2 ed. México: Fondo de Cultura Económica, 2001.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva**. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n° 10. Julho, 1996.

_____. **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MITA, Enrico de. **Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali**. Tradução por Roberto Ferraz. 3 ed. Milano: Giuffré, 1995.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005.

MORO, Cristóbal José Borrero **La materia imponible en los tributos extrafiscales. Presupuesto de realización de la autonomía financiera**. Cuadernos de Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria, n° 33, 2004.

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio dela Capacità Contributiva**. Pádua: CEDAM, 1973.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina. 2004.

O princípio constitucional de vedação ao tributo com efeito confiscatório, responsável por assegurar que os instrumentos tributários não cerceiem a liberdade nem a propriedade dos contribuintes, será melhor tratado nos capítulos 4º, item 4.2.1 e 5º, item 5.3.

O que é desenvolvimento sustentável? WWF-Brasil. Disponível em: <http://www.wwf.org.br/natureza_brasileira/questoes_ambientais/desenvolvimento_sustentavel/>. Acesso em: 04 mar. 2015.

PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4 ed. London: Macmillan and Co. 1932.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). **Ordem Econômica e Social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira**. São Paulo: LTr, 1999.

PRESTES, Vanêscia Buzelato. Tributação e Políticas Públicas Ambientais no Sistema Constitucional Brasileiro. **Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico**. Porto Alegre: Magister, nº 35. Abril/Maio, 2011.

RÃO, Vicente. **RT 276/62-76**, ano 47. Outubro, 1958.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima e FERREIRA, Jussara Assis Borges Nasser Ferreira. O papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____; GUIMARÃES, Camila Cavalcanti Varella. IOF e as Operações de Mútuo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHUPPERT, Stefan. Economic incentives as control measures. In: MORRISON, Fred e WOLFRUM, Rudiger (org.). **International, regional and national environmental law**. London: Kluwer Law International, 2000.

SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ambiental: Direito Fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TYPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. **Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria**. In: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1980.

VANONI, Ezio. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**. Traduzido por: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.].

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Portal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

WERKEMA, Maurício Sirihal. Dedutibilidade das Despesas Relacionadas com o Cumprimento de Termos de Ajustamento de Conduta e de Compensações Ambientais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v.182, nov. 2010.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na preservação. A utilização econômica dos bens ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.