

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA¹

Giovana Bolzan²

RESUMO: A presente monografia faz uma análise sobre tema da capacidade contributiva face da extrafiscalidade ambiental, um tema pouco explorado pela doutrina. Descreve a utilização extrafiscal dos tributos, em geral, suas limitações e instrumentos; bem como, trata, especificamente, do emprego da extrafiscalidade no direito ambiental como instrumento preventivo ou de reparação, seja no direito brasileiro, seja no direito comparado. Também, aduz a respeito do princípio da capacidade contributiva como princípio geral de tributação e sua aplicabilidade a todos os tributos. E, finalmente, demonstra possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva, ainda que de forma atenuada, à tributação ambiental como instrumento de efetivação da progressividade do sistema tributário com a finalidade de promoção do desenvolvimento socioeconômico harmonioso, equitativo e ecologicamente sustentável.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Meio Ambiente. Tributação Ambiental. Princípio da Capacidade Contributiva.

1. INTRODUÇÃO

O meio ambiente oferece a todos condições essenciais para a sobrevivência; seria impensável a vida humana sem água potável, ar puro, solo fértil. Todavia, a destruição irracional da natureza pela contaminação e degradação dos ecossistemas tem se mostrado gritante aos olhos de todos; isso vem, cada vez mais, preocupando a sociedade.

O conceito de responsabilidade social surge da evolução e da conscientização da sociedade. Chegou-se à conclusão de que, se houver a preservação e a recuperação do meio

¹ Artigo extraído de Trabalho de conclusão de Curso como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Aprovação com grau 10 pela banca examinadora composta pelo orientador Prof. Leandro Paulsen, pelo Prof. Arthur Maria Ferreira Neto e pelo Prof. Fabio Canazaro em 26 de junho de 2013.

² Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais. Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: gicabolzan@hotmail.com.

ambiente, poderemos usufruir de forma satisfatória os recursos naturais sem esgotá-los e de forma a preservá-los para as presentes e futuras gerações.

A procura por uma tutela ambiental efetiva figura entre os temas de maior relevância na atualidade, em razão do fato de o meio ambiente ecologicamente equilibrado estar diretamente relacionado não só à qualidade de vida, mas à vida propriamente dita. Por isso que a Constituição Federal de 1988 concebeu uma conotação jurídica ao meio ambiente, passando a considerá-lo um direito humano fundamental que deve ser defendido e preservado pelo Poder Público e por toda a coletividade para as gerações que advirão. Destarte, é necessária a harmonização das três dimensões que compõem o meio ambiente: a dimensão humana, a dimensão ecológica e a dimensão econômica.

É notório que, por razões sociais, econômicas, culturais ou mesmo geográficas, é precária a consciência ecológica da população brasileira; não obstante, políticas fiscais ambientais venham se destacando como forma de estimular essa consciência ambiental. Nesta senda, é de inquestionável importância a adoção de instrumentos tributários não apenas para fins arrecadatórios (fiscais), mas principalmente comportamentais (extrafiscais), que busquem a compatibilização do desenvolvimento econômico com a imperiosa necessidade de preservação dos recursos naturais.

A adoção de tributos, como meios jurídicos que reflitam na política de preservação ambiental é bastante importante. O Direito não tem apenas função protetivo-repressiva, mas também promocional, a qual pode ser efetivada por meio da inserção, no ordenamento jurídico, de normas que incentivem condutas desejadas pelo Estado, ou mesmo de sanções positivas.

Ainda que a tributação ambiental já tenha sido implantada com êxito, sobretudo em países desenvolvidos, trata-se de um tema relativamente novo no Brasil, o que tem ensejado intensas discussões, questionamentos e debates. Tudo isso tendo em vista que a tributação ambiental adequada, considerando o valor constitucional a que foi prestigiado o meio ambiente, pode ser um dos instrumentos para se alcançar um desenvolvimento preocupado com as gerações, tanto presentes, quando futuras.

Não obstante haja inúmeros dispositivos atinentes à matéria ambiental e à tributária na Constituição Federal, a experiência de tributação ambiental é incipiente no Brasil. Certamente há ainda muito que se percorrer até uma efetiva conciliação do poder de tributar para um auxílio mais efetivo à concretização do desenvolvimento sustentável. Se a tributação

ambiental, através de sua função extrafiscal, conseguisse reduzir a degradação ambiental, sem dúvida diminuiria o montante da despesa pública necessária para controlar, prevenir e reparar eventuais agressões ao meio ambiente. A dificuldade, todavia, reside na análise quanto ao aspecto gradativo da tributação extrafiscal.

Face ao exposto, o presente trabalho pretende, possibilitando um clarear de luzes sobre um tema tão pouco explorado pela doutrina, descrever a utilização extrafiscal dos tributos, suas limitações e instrumentos, bem como, tratar, especificamente, do emprego da extrafiscalidade no direito ambiental como instrumento de prevenção ou de reparação, seja na perspectiva do direito brasileiro, seja na perspectiva do direito comparado. Tratar, ainda, a respeito da capacidade contributiva como princípio geral de tributação, e, finalmente, discutir a respeito da possibilidade de a aplicação do princípio da capacidade contributiva à tributação ambiental.

PARTE I - EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

2. O USO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

A tributação não possui fim em si mesma. Trata-se de um instrumento para realização das atividades-fim do Estado, o qual, geralmente, se vale da arrecadação tributária para fazer frente às suas despesas. Os tributos, quando utilizados na sua função extrafiscal, revelam a principal fonte de receita financeira; porém, há uma finalidade extraordinária de interferência do Estado que, da mesma forma que a fiscal, enseja cobrança de tributos e alteração de alíquotas: a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade tributária não é utilizada tão somente para fomentar o consumo, mas também, serve como instrumento de consagração de valores constitucionais como o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

2.1. Função extrafiscal

É tarefa árdua a identificação da origem histórica da extrafiscalidade, pois não há um marco específico que determine o aparecimento do instituto; desde muito, a tributação é

utilizada pelo Estado como instrumento de mudança social, como forma de provocar modificações deliberadas nas estruturas sociais.

Alguns doutrinadores remontam o surgimento da extrafiscalidade ao tempo do Império Romano, quando, no ano de 184 a.C., o censor Marcus Porcius Cato instituiu o imposto sobre o luxo como forma de dificultar o processo de helenização³. Flávio de Azambuja Berti⁴, no entanto, faz remissão a incentivos fiscais estabelecidos pelas Coroas de Portugal e da Espanha para fins de financiar viagens, descobertas e conquistas de novas terras pelos navegadores, o que, da mesma forma, foi utilizado por ingleses e por holandeses e que mais tarde se convencionou denominar de extrafiscalidade.

Outros⁵ citam a primeira fase do reconhecimento da extrafiscalidade como aquela ocorrida fruto de uma síntese entre o liberalismo econômico individualista e o socialismo marxista. Foi no século XIX que Adolph Wagner apresentou um "meio termo" entre as duas ideologias - ressaltou a importância da "Função Fiscal" e acrescentou que os tributos poderiam ser utilizados para alcançar a finalidade social de redistribuição de receitas. Seligman contrariou-o, pois acreditava que a função social do tributo deveria ser efetivada na utilização das despesas financeiras.

Em verdade, a despeito das novidades terminológicas, a 'Política Fiscal' é apenas uma nova aplicação dos instrumentos financeiros para fins 'extrafiscais'. A Política Fiscal, no campo econômico, era bem conhecida dos clássicos para o protecionismo por meio de impostos alfandegários. Alguns a advogam para fins 'sociopolíticos', como preferia dizer Seligman referindo-se às tendências de reforma social pelo tributo, defendidas por Wagner. Hoje, a política anticíclica de modificação da conjuntura e da estrutura atrai as atenções em finanças extrafiscais.⁶

A partir do século XX, a realidade econômica mundial se alterou drasticamente; a Primeira Guerra Mundial, seguida pelo Crack da Bolsa de Nova York trouxeram contextos favoráveis ao questionamento do Liberalismo econômico e, conseqüentemente, ao surgimento de novos estudiosos como John Maynard Keynes, cujas ideias contrapunham o liberalismo. Foi este economista britânico que redimensionou a Política Fiscal, passando a identificá-la

³ RESENDE, Flávio Lúcio Chaves de. **Extrafiscalidade: crise econômica mundial e o Estado Democrático de Direito**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17255/extrafiscalidade-crise-economica-mundial-e-o-estado-democratico-de-direito>>. Acesso em: 20 set. 2012. O autor também cita a *Lex Papia poppaea*, a qual isentava famílias com três ou mais filhos e estabelecia tributação adicional para solteiros, o que, nitidamente, tinha intenção de estimular casamentos e aumento do número de filhos.

⁴ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade & não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 38

⁵ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.90, n.73, p. 73-123, jan./fev. 2010, p. 73

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.35

como Política Fiscal Anti-Cíclica, cujo objetivo era a superação das dificuldades ou crises, atrelada à busca do desenvolvimento econômico e social.

É posteriormente a esse momento histórico que a extrafiscalidade passa a ser plenamente reconhecida pelos teóricos e políticos, os quais concluíram que os tributos nunca foram neutros; em verdade, eles refletiriam a implantação de um ideal que não apenas influenciaria no desenvolvimento das relações interestatais, mas também, revestido de uma função dúplice, faria frente às despesas de administração e de sustento do Estado, de forma a não se afastar dos fins arrecadatórios e servindo como instrumento de implementação de políticas econômicas e sociais.⁷

Segundo James Marins e Jeferson Teodorovicz⁸, o Congresso de Roma, realizado em 1948, foi palco da grande explosão dos estudos sobre a função extrafiscal que, nas décadas posteriores, alcançou desenvolvimento doutrinário e passou a ganhar vários exemplos de aplicação empírica nos sistemas tributários contemporâneos.

Assim, vai sendo construído um pensamento em favor da ideia de que a função extrafiscal não é mais uma mera aberração, um desvio do papel fundamental do tributo, mas sim, de que o caráter extrafiscal está presente em todas as manifestações tributárias, ora em maior, ora em menor grau.

Na doutrina estrangeira, é notório o reconhecimento de tal finalidade, com viés de intervenção na atividade econômica ou de favorecimento a políticas sociais, seja em defesa, seja em oposição. O pioneiro foi Franz Von Myrbach-Rheinfeld e posteriormente vieram Ernst Blumenstein, Albert Hensel, Giannini, Bielsa⁹, dentre outros.

Na doutrina brasileira, o reconhecimento expresso foi reflexo das ideias propagadas no estrangeiro. Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Sousa já tratavam do fenômeno da extrafiscalidade. Segundo BALEEIRO (2012, p.35): "Os progressos das ciências econômicas, sobretudo depois do impulso que lhes imprimiu a Teoria Geral de Keynes, refletiram-se na

⁷ DEODATO, Alberto. **As Funções Extrafiscais do Imposto**. Belo Horizonte, 1949, p. 20, 38 e 40. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais em concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças apud LAUREANO, Fernanda Greco. **O Uso do Direito Tributário como Instrumento de Política Pública para a Preservação do Meio Ambiente**. 2011. 27 f. Monografia (especialização em Direito) - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2011/trabalhos_12011/FernandaGreccoLaureano.html>. Acesso em: 18 out. 2012.

⁸ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.90, n.73, p. 73-123, jan./fev. 2010, p. 73.

⁹ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.90, n.73, p. 73-123, jan./fev. 2010, p. 73.

Política Fiscal e esta, por sua vez, revolucionou a concepção da atividade financeira". Nossa doutrina é praticamente uníssona no reconhecimento dessa finalidade; José Souto Maior Borges, Alfredo Augusto Becker, Ruy Barbosa Nogueira, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins da mesma forma assentiram¹⁰.

A extrafiscalidade é, até hoje, tema de destaque no direito tributário, particularmente, após a transição do Estado Liberal para o Estado Social.

Dessa forma, a partir do momento em que o Estado passa a assumir maiores atribuições por força das carências e necessidades da sociedade, passa também a socorrer-se de uma série de instrumentos políticos, econômicos, e legais para cumprir com tais encargos. Neste sentido, o uso extrafiscal dos tributos ganha destaque e resulta em novas reflexões dogmáticas e pragmáticas.¹¹

Surge, então, a necessidade de intervir nos domínios econômico e social - inicialmente para corrigir as distorções provocadas pelo liberalismo e, após, para dar efetividade aos direitos fundamentais¹².

No Estado Democrático de Direito, a tributação não constitui apenas um meio de assegurar a cobertura das despesas de administração, mas também, e sobretudo, um meio de exercer uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação em prol do bem comum.¹³

Na fiscalidade, a organização jurídica está voltada ao fim exclusivo de arrecadação de receita para custeio de atividades estatais mediante abastecimento dos cofres públicos sem interesses políticos, sociais ou econômicos. Pauta-se essencialmente nos princípios da segurança, igualdade e capacidade contributiva.

Por outro lado, a extrafiscalidade é utilizada pelo legislador como instrumento de intervenção ou regulação pública e de mudança social com finalidade de desestimular determinadas condutas e provocar modificações deliberadas nas estruturas sociais¹⁴. Geraldo Ataliba¹⁵ entende que a extrafiscalidade é o emprego deliberado do instrumento tributário

¹⁰ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.90, n.73, p. 73-123, jan./fev. 2010, p. 73.

¹¹ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade & não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 34.

¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989, p.188 apud MORAES, Dienyffer Brum de. **Tributação extrafiscal no direito brasileiro: aplicações efetivas e perspectivas de otimização**. 2011. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2011, p. 51.

¹³ DUVERGER, Maurice. **Instituciones financieras**. Barcelona: Bosch, 1960. p. 2 apud MORAES, Dienyffer Brum de. **Tributação extrafiscal no direito brasileiro: aplicações efetivas e perspectivas de otimização**. 2011. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2011, p.51.

¹⁴ "A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamentos de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas ou uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos econômicos-sociais." (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Liv. Almedina, 2009, p. 695).

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.150-151.

para finalidades regulatórias de comportamentos sociais em matéria econômica, social e política.

PAPADOPOL, contudo, entende que não há que se falar em classificação dos tributos como fiscais ou extrafiscais quando se tem em mente o destino do produto da arrecadação; do contrário, se fosse ele relevante, todos os institutos de Direito Tributário haveriam de ser classificados no grupo extrafiscal, o que acabaria com a própria utilidade e validade da classificação¹⁶.

NABAIS afirma que:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (imposto), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida, pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos destinatários, desincentivando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica ou social.¹⁷

Embora o conceito de extrafiscalidade seja considerado por alguns doutrinadores como residual ao de fiscalidade¹⁸, ela não é resultado de qualquer efeito da cobrança dos tributos; para isso, há a necessidade de que sejam observados os objetivos constitucionalmente eleitos¹⁹, de sorte que a extrafiscalidade não está no tributo - suscetível de imposições ou proibições -, mas nas medidas que influenciam o comportamento humano buscando determinados fins e partindo do pressuposto de que as pessoas respondem a incentivos, por meio de alterações comportamentais.

Neste sentido, PAPADOPOL²⁰ observa que, por mais que a exposição de motivos do texto legislativo indique os propósitos da medida tributária (arrecadatórios ou não), seriam os

¹⁶ PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2009, p. 22.

¹⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 629.

¹⁸ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no Direito Tributário** in Revista Interesse Público. Porto Alegre: Notadez, ano 7, n.34, p. 175-2--, nov./dez. 2005, p. 180 apud MORAES, Dienyffer Brum de. **Tributação extrafiscal no direito brasileiro: aplicações efetivas e perspectivas de otimização**. 2011. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2011, p. 51.

¹⁹ MORAES, Dienyffer Brum de. **Tributação extrafiscal no direito brasileiro: aplicações efetivas e perspectivas de otimização**. 2011. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2011, p. 51.

²⁰ PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2009, p. 19.

efeitos práticos dela derivados o que permitiria a secção entre a fiscalidade e a extrafiscalidade.

Ainda que existam tributaristas - como Edwin Robert Anderson Seligman e Henry Laufenburger, autores pertencentes à escola liberal -, que neguem a teoria da extrafiscalidade tributária, majoritariamente, a doutrina entende que a ciência das finanças é revestida por uma função dúplice: os tributos sempre possuirão fins arrecadatórios, devendo fazer frente às despesas de sustento e administração do Estado, todavia, também têm natureza de instrumento de implementação de políticas econômicas e sociais.²¹

Os tributos extrafiscais são considerados instrumentos de uma ordem econômico-social mais justa²², pois dão a possibilidade de correção de situações anômalas; contudo, devem ser utilizados com extrema cautela, uma vez que não favorecem os interesses econômicos ou ideológicos de grupos que exerçam influência ou pertençam às classes dirigentes.

Seu manejo há que se dar de forma extraordinariamente prudente, considerando sua indispensabilidade, e deve ser coordenado com outras disposições de política fiscal que tendam a restabelecer a equitativa distribuição da carga tributária, visando a atender sua compatibilização com os princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade.²³

"Importante verificar se o exercício do poder de tributar com finalidade extrafiscal tem a mesma natureza jurídica do exercício do Poder de Polícia, bem como se o tributo extrafiscal pode abranger um fim visado pelo exercício do Poder de Polícia".²⁴ Conforme ensina Hely Lopes Meirelles, tal poder representa a faculdade da administração pública de restringir ou condicionar o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais em benefício da coletividade ou do próprio Estado.²⁵

²¹ DEODATO, Alberto. **As funções extrafiscais do imposto**. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças. Belo Horizonte, 1949, p. 38 e 40. Apud LAUREANO, Fernanda Grecco. **O Uso do Direito Tributário como Instrumento de Política Pública para a Preservação do Meio Ambiente**. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2011/trabalhos_12011/FernandaGreccoLaureano.pdf>. Acesso em: 18 out. 2012.

²² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa ambiental**: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Táviera (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-72, p. 691.

²³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa ambiental**: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Táviera (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-723, p. 691.

²⁴ ALMEIDA, Gilson Borges de. **A extrafiscalidade na tributação ambiental**: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável. 2003. 203 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, UCS, Caxias do Sul, 2003, p. 84.

²⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 127

No entanto, a tributação extrafiscal não se confunde com o exercício do poder de polícia, pois este sujeita o infrator a uma sanção, ao contrário daquela que cria, por meio da extrafiscalidade, o tributo com finalidade regulatória.

Alfredo Augusto Becker sublinha que, mesmo nos chamados impostos "proibitivos" (extrafiscais), não se opera tributação de ilícito. A sanção busca impedir ou desestimular diretamente um ato que a lei proíbe; o tributo extrafiscal, por outro lado, tende a impedir ou desestimular, indiretamente, um ato que a lei permite, demonstrando-se que o ilícito é o elemento de distinção entre sanção e tributo extrafiscal.²⁶

Como bem ressalta NABAIS (2009, p.628), as normas extrafiscais

Estão dominadas pelo intuito de actuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais de seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política econômica e social.

De acordo com Luciano Amaro, a distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside exatamente “no objetivo visado pela lei de incidência”.²⁷

Por conseguinte, a extrafiscalidade representa algo além da simples arrecadação de receitas tributárias; relaciona-se a valores constitucionais, podendo ser representada por meio de isenções, de benefícios fiscais, de alíquotas progressivas, dentre outras formas.

Dejalma de Campos ressalta que a extrafiscalidade pode desenvolver-se não apenas por intermédio da imposição tributária, mas também por meio de isenções, imunidades e incentivos, os quais buscam estimular atividades de interesse público.²⁸

Tal instituto pode se apresentar sob duas grandes formas: como instrumento de intervenção estatal na atividade econômica - por meio de impostos extrafiscais, cuja finalidade é desestimular o particular a adotar determinado comportamento indesejado pelo Estado - ou como instrumento capaz de instituir benefícios fiscais dirigidos ao estímulo ou desestímulo de determinados comportamentos desejados pelo Estado.

A extrafiscalidade reflete um conjunto de normas que, embora pertencentes ao direito tributário, têm por finalidade a obtenção de resultados econômicos ou sociais por meio da utilização da tributação.

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p.556-557, apud AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 176.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 89.

²⁸ CAMPOS, Dejalma de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 62

Não existe entidade tributária que realize tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Muitos tributos se prestam à introdução de expedientes extrafiscais; outros, no entanto, se inclinam ao setor da fiscalidade - é possível, então, falar que os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, podendo verificar-se que, por vezes, há o predomínio de um sobre o outro.

Assim, tanto a criação de tributos com características extrafiscais, quanto o agravamento extrafiscal de impostos fiscais são modalidades pelas quais o Estado intervém por indução objetivando desestimular que o particular adote comportamentos não desejados ou incompatíveis com o interesse público.

2.2 Instrumentos da extrafiscalidade²⁹

Diante da pluralidade de objetivos constitucionais passíveis de serem alcançados por meio da tributação e tendo em vista que a finalidade primordial da extrafiscalidade é orientar e condicionar comportamentos - sendo um instrumento para estimular iniciativas positivas e desestimular as nocivas à sociedade como um todo - deve-se atentar quanto à necessidade de direcionamento em favor da consecução das finalidades constitucionais³⁰.

A exploração extrafiscal dos tributos, ainda que legitimada pelo objetivo de realização de políticas públicas concretizadoras de direitos fundamentais e outros valores socialmente relevantes, não é absoluta.³¹

Cumprе ressaltar a existência de uma tênue linha entre fiscalidade e extrafiscalidade, de tal sorte que é quase impraticável dissociar uma da outra; porém, diferentemente da

²⁹ "Entendo que deverá ser enfrentada esta dificuldade no estudo que se fizer sobre extrafiscalidade. Vale dizer, analisar qual o limite da extrafiscalidade, bem como o grau de extrafiscalidade da tributação versus a previsão de confisco. Um ITR de 2% é um imposto normal, se for de 5% estará na faixa da extrafiscalidade; mas, e se for de 30 ou 40%? Até onde vai a normalidade da tributação e onde começa a faixa da extrafiscalidade aliada à busca de outras finalidades não meramente arrecadatórias? Onde começa o confisco? É fundamental circunscrever estas três faixas. A tributação extrafiscal não é um cheque em branco, ela tem parâmetros. A invocação de um valor, ou princípio não pode ser um pretexto para negar os demais". GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000, p. 222.

³⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Intervenção no Domínio Econômico e Tributação: Extrafiscalidade - Aspectos**. In Estudos De Direito Público em Homenagem aos 25 Anos do Mestrado em Direito da UnB. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 223-248, p. 232.

³¹ MORAES, Dienyffer Brum de. **Tributação extrafiscal no direito brasileiro: aplicações efetivas e perspectivas de otimização**. 2011. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2011, p. 78. "Os princípios de Direito Tributário devem ser respeitados, pois os institutos deste ramo do direito são o veículo da extrafiscalidade" (Conforme Marcus Gouvêa de Freitas apud Moraes, loc. cit.).

fiscalidade, a visão de extrafiscalidade pode ser alterada conforme o contexto social e consoante aos objetivos almejados pela sociedade.

Os benefícios fiscais concedidos como instrumentos de política econômico-social - com fins extrafiscais - são legitimados constitucionalmente, contudo não poderão dar-se de forma abusiva e servir ao favorecimento de interesses econômicos ou ideológicos.³² Necessitarão estar, sempre, em conformidade com os fundamentos estabelecidos na Constituição Federal, obedecendo às competências para utilização dos tributos com fins extrafiscais por ela determinados.

Segundo PAULSEN, "há dispositivos constitucionais que autorizam de modo inequívoco a utilização extrafiscal dos tributos".³³ Da mesma forma, Paulo de Barros Carvalho destaca que "ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos"³⁴.

Em razão disso, percebe-se que o legislador ordinário possui certa gama de competências em relação a esta matéria, sendo permitido a ele utilizá-las, a seu alvedrio, para os fins que deseje, contanto que sejam eles juridicamente consentidos, de sorte que os limites à extrafiscalidade devem ser extraídos de princípios constitucionais, os quais estabelecem parâmetros à aplicação das normas jurídicas e alicerçam as garantias do contribuinte³⁵.

No Direito Brasileiro, embora seja a extrafiscalidade constitucionalmente legitimada, em razão de não haver explícita conceituação da Constituição Federal e do Código Tributário

³² RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Táviera (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-723, p. 691.

³³ O autor cita ainda diversos desses dispositivos, dentre os quais podemos destacar: a outorga de competência relativa à contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), na hipótese de restar evidente o intuito de viabilizar políticas econômicas ou influenciar no sentido da obtenção de efeitos econômicos desejados por meio da tributação; as exceções às anterioridades de exercício e/ou nonagesimal mínima e as atenuações à legalidade relativamente a impostos capazes de atuar como reguladores da produção de bens (IPI), do comércio internacional (II e IE) e da demanda monetária (IOF), atribuindo-se ao Executivo prerrogativas para a ágil alteração da legislação respectiva; a previsão de que os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e territorial rural (ITR) sejam utilizados de modo a induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II); a previsão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I); a determinação de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, CTN). (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 18).

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.230.

³⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 186 cita que no Estado de Direito material somente se justificam tributos se eles são formados justificadamente no sentido da ordem valorativa constitucional.

Nacional a esse respeito, se faz necessária uma construção a partir do sentido dos dispositivos. Isso acaba por gerar uma gama de incertezas a respeito do conceito deste instituto, bem como da sua aplicação.³⁶

Neste sentido, ante a ausência de regulamentação legal, é importante que sejam estabelecidos limites à extrafiscalidade; pois, não se pode permitir que os direitos fundamentais, ao invés de serem concretizados, sejam subvertidos extrapolando os próprios limites impostos pela ordem constitucional. Tendo em vista o fato de que a finalidade essencial do Estado é a promoção da justiça, deverão essas limitações abranger os requisitos ligados à justiça fiscal, pois, nas palavras de NABAIS, "só assim se obterá uma compreensão constitucional adequada do dever de pagar impostos no estado de direito"³⁷.

Esses limites à tributação podem ser de dois modos: formais e materiais. Os primeiros dizem respeito a requisitos estabelecidos ao sujeito, relativos à forma *lato sensu*, à moldura externa, que, em síntese, se refere a quem tributa e como tributa. Já os segundos, estão relacionados ao objeto e ao conteúdo do poder tributário - aspectos da vida que estão sujeitos ao *jus incidendi et collectandi*.³⁸

A tributação foi durante séculos um campo claro de delimitação do poder de tributar, sendo que no sistema constitucional brasileiro foram estabelecidos limites claros à atuação das competências tributárias, por meio do princípio da legalidade estrita, da repartição rígida de competências, da tipicidade e da definição dos elementos componentes da regra-matriz de incidência tributária.³⁹

Simplificativamente, poder-se-ia pensar que a fiscalidade estaria submetida ao princípio da isonomia, enquanto que a extrafiscalidade estaria subordinada ao princípio da proporcionalidade; contudo, esse argumento, é falso, pois ambas estariam, em verdade, necessariamente balizadas pelo princípio da isonomia. A proporcionalidade é importante, quando se fala em restrição a direitos fundamentais, no que tange ao aspecto de controle normativo.⁴⁰

³⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013

³⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p.317.

³⁸ Assim entende NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 316.

³⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p. 10.

⁴⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p. 11. Dienyffer Brum de Moraes entende que a realidade social e econômica, antes de constituir limite à extrafiscalidade, é seu fundamento de legitimidade e zona de atuação. Toda medida extrafiscal - como, de

No plano das limitações formais, a extrafiscalidade estaria, conforme salienta Paulo Antonio Caliendo Veloso da Silveira, balizada pelos seguintes princípios constitucionais: legalidade, anterioridade, periodicidade mínima e publicidade.

O princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I da CF, representa a norma geral para instituição e majoração de tributos; por ser o princípio que legitima toda a atuação estatal no campo do direito, ao inobservá-la estar-se-á incorrendo em inconstitucionalidade.⁴¹

A anterioridade não se confunde com a anualidade. Trata-se da garantia do "conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa"⁴² e representa uma garantia individual do contribuinte oriunda do Poder Constituinte Originário e, protegida pelo Poder Constituinte Derivado de qualquer tentativa de supressão desse direito.⁴³ "As exceções a este princípio referem-se aos impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal. Esse é o caso do II, do IE, do IPI e do IOF",⁴⁴ pois tais tributos são eficientes instrumentos de políticas públicas econômicas.

Já no âmbito das limitações materiais a extrafiscalidade estaria restringida pelos princípios da isonomia, da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da proteção da livre concorrência em matéria fiscal e da vedação ao confisco.

A isonomia é um princípio geral de direito, previsto no art. 150, inciso II, CF e está fundado no valor igualdade. Visa dar o mesmo tratamento tributário para pessoas com as mesmas condições, vedando a discriminação entre iguais; todavia, está constitucionalmente autorizado e legitimado a discriminação quanto à extrafiscalidade econômica. Possui

resto, a tributação em geral - afeta o domínio econômico de alguma forma. O objetivo da extrafiscalidade, nesse aspecto, é intencional, e ainda que condicione determinadas ações individuais, busca maximizar o bem-estar coletivo. MORAES, Dienyffer Brum de. **Tributação extrafiscal no direito brasileiro**: aplicações efetivas e perspectivas de otimização. 2011. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2011, p.51-53

⁴¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p. 17.

⁴² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 92.

⁴³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p.17.

⁴⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p. 19.

prevalência sobre todos os demais tributos e seu fundamento está consagrado no princípio da capacidade contributiva.⁴⁵

O princípio da proporcionalidade "tem sido chamado para proteger a liberdade perante o dito interesse público"⁴⁶. Trata-se de um critério normativo de controle das ações governamentais sempre que houver ações discriminatórias.

A capacidade contributiva é um princípio de natureza essencialmente fiscal, pois busca repartir os tributos conforme a capacidade que cada um possua de contribuir sem que se atinja o mínimo à existência digna, nem os patamares confiscatórios.⁴⁷

A extrafiscalidade amplia os interesses da tributação de tal modo a mudar a estrutura da sociedade, enquanto que o princípio da capacidade contributiva divide o esforço fiscal conforme a estrutura social vigente. Desse modo, a justiça fiscal somente pode ser combinada com a justiça social quando houver uma coordenação coerente entre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da extrafiscalidade, especialmente da distribuição de rendas e da diminuição das desigualdades sociais. O princípio da capacidade contributiva concretiza a justiça fiscal segundo uma situação existente, enquanto que a tributação extrafiscal, que objetiva a redistribuição de renda, busca mudar a estrutura social e alcançar a sociedade como "deve ser".⁴⁸

Quanto à vedação ao confisco⁴⁹, os norte-americanos distinguem os tributos cobrados com fundamento no "poder de tributar" e os cobrados com fundamento no "poder de

⁴⁵ O autor entende que "extrafiscalidade antes de afastar o princípio da isonomia tributária se constitui em um mecanismo de correção ou de ajuste fino utilizado pelos instrumentos de política fiscal para garantir o objetivo constitucional de combate às desigualdades sociais, econômicas ou regionais" (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliengo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p. 21).

⁴⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliengo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p. 23.

⁴⁷ Quaisquer que sejam as restrições feitas ao conceito de capacidade contributiva da coletividade, é evidente que existem limites para esta tanto quanto para os indivíduos. O contribuinte não pode pagar impostos que sacrifiquem o "mínimo de existência" ou o "necessário físico". A insistência do Fisco em ignorar esse princípio óbvio acarretaria a ruína física do homem, que é a base econômica da produção de qualquer país. BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 336.

⁴⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliengo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013, p. 23-24.

⁴⁹ "O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens. Aqui dá-se um aparente paradoxo. É exatamente no escopo de tornar insuportável a propriedade utilizada contra a função social que são arrumadas as tributações extrafiscais. O imposto territorial rural exacerbado leva o proprietário egoísta a desfazer-se dela ou dar-lhe função compatível com a CF. O IPTU progressivo no tempo leva o proprietário de lotes urbanos inaproveitados ao desespero. O imposto de impostação altíssimo desestimula o consumo de bens supérfluos, o mesmo ocorrendo com os demais impostos que gravam a renda utilizada no consumo de bens e serviços. Admite-se até alíquotas progressivas sobre o consumo de energia elétrica e combustíveis por faixas de consumo (...) O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizes, onde o contribuinte previu exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda). Destarte, se há

polícia"⁵⁰ e, conforme os ensinamentos de Aliomar Baleeiro⁵¹, essa distinção corresponde à de "impostos puramente fiscais" e "impostos com funções extrafiscais" ou regulatórias.

A tributação com fins extrafiscais é aquela, que no direito norte-americano, se diz fundada no *police Power*; um instituto invocado preferencialmente para fundamentar os atos legislativos limitadores de direitos individuais⁵². Esse poder de polícia, no entanto, não é equivalente no ordenamento jurídico brasileiro; aqui, é tido como um poder de polícia administrativa, sendo utilizado na execução da lei *in concreto*.

Em função disso, alguns doutrinadores consideram admissível a tributação extrafiscal, em virtude do poder de polícia, sem que haja observação do princípio da vedação ao confisco⁵³ - uma vez que o art. 150, IV da Constituição também se aplica aos tributos extrafiscais. Não obstante esse princípio sirva de garantia para evitar exageros, Aliomar Baleeiro defende que "outras vezes, o imposto há que ser quase confiscatório, para tornar-se útil ao exercício do poder de polícia no objetivo de estorvar certo uso ou atividade".⁵⁴

No entanto, quando estabelecida razoabilidade, em sentido de haver adequação entre meios e fins, não há que se falar em arbitrariedade da tributação, mas sim e valoração moral. Ainda que a tributação extrafiscal esteja sujeita a limitações constitucionais, admite-se a confiscatoriedade até quando a tributação reduzir determinada atividade, mas jamais poderá inibi-la. Pode-se citar como exemplo o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) que incide sobre cigarros, admitindo-se, nestas situações, alíquotas de até 300% com a finalidade

fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não confisco atua no campo da fiscalidade tão somente e daí dão sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico jurídico". (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1998: sistema tributário**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 301).

⁵⁰ Os constitucionalistas e financistas norte-americanos, seguindo as pegadas dos tribunais de seu país, construíram uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no 'poder de tributar' e os exigidos sob a égide do 'poder de polícia', um e outros inerentes e inseparáveis do Estado. E. Seligman, *Essais sur l'Impôt*, apud BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.227.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 227.

⁵² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio, *Direito constitucional tributário e "due process of law"*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986 apud DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 224.

⁵³ Neste sentido, Cecília Maria Marcondes Hamati (in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 275. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 227.

de desestimular o consumo do cigarro, em razão dos prejuízos provocados pelo produto à saúde.⁵⁵

PAULSEN (2010, p. 17) destaca que não apenas os princípios tributários devem ser observados, mas também, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que, indiscutivelmente, têm larga aplicação à matéria tributária.

A razoabilidade representa o imperativo de que as normas jurídicas serão adequadas à realidade dos fatos e de as condutas por elas impostas se justificam por efetivamente promoverem os objetivos desejados.

A proporcionalidade, por outro lado, é um instrumento para a solução de conflitos entre normas. Em caso de direitos de igual valor e, igualmente tutelados, que se chocam, é necessária a verificação da norma impositiva. O juízo de proporcionalidade se efetiva mediante a utilização de três critérios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação corresponde à relação meio-fim e a necessidade é a impostância da medida para que tal fim seja alcançado, Não é, portanto, admissível, que para se obter determinado bem, se comprometa ou se restrinja desproporcionalmente outro.⁵⁶

Em tom de conclusão, importa ressaltar que a extrafiscalidade é um instrumento jurídico que o Estado possui para, no âmbito do Direito Tributário, atuar para além da arrecadação tributária com o intuito de garantir os direitos e deveres previstos na Constituição.

⁵⁵ Ver tabela constante de: <http://www.receita.fazenda.gov.br/destinacaomercadorias/programanacombcigarroilegal/tribcigarro.htm> (acesso em 27/02/2013). Os excessos, quando não claramente explicitados são passíveis de impugnação judicial. Não se pode negar que, em alguns impostos, a exacerbação de alíquotas pode chegar a um limite quase insuportável, porém admitido pelo sistema. Em outros, de revés, tal forma de proceder levaria à extinção do próprio fator desencadeante da atividade de tributação. CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 2002, p.71. "A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo, deve ser posta em face de direito de propriedade individual, garantida pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. a) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade) [...]". (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1998**: sistema tributário. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 297).

⁵⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 17.

3 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL ⁵⁷

Antes de tratar especificamente da extrafiscalidade ambiental, importa tecer algumas considerações, ainda que genéricas, a respeito da preocupação com a preservação do meio ambiente.

A Lei Federal n. 6.938/81, que estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente, em seu art. 3º inciso I assim conceitua: "meio ambiente: o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas". ⁵⁸

O meio ambiente é essencial à sobrevivência do homem na Terra; um direito fundamental estabelecido na Constituição Federal de 1988. Todavia, ante a Revolução Industrial e o conseqüente desenvolvimento econômico, tornou-se cada vez mais perceptível a destruição dos ecossistemas. Com finalidade de minimizar os efeitos desses impactos sobre o bem-estar humano, surge o papel governamental de intervenção através de diversos instrumentos públicos. Contudo, o Estado contemporâneo não tem conseguido aplacar os males da degradação ambiental ⁵⁹.

⁵⁷ Segundo Jorge Jiménez Hernández, "La utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente se enfrenta a los problemas de la extrafiscalidad, es decir, al empleo del tributo para fines distintos del recaudatorio, cuestión que ha sido siempre debatida. Y es que aun cuando dicho empleo extrafiscal está admitido en el sistema jurídico español, la concreta estructuración de una figura tributaria con fin no fiscal acarrea diversas dificultades, no sólo con referencia a su finalidad, sino también en relación con aspectos más profundos, como lo es la posible oposición al principio constitucional de capacidad económica. Por esto, al hablar de tributos ambientales se presenta necesario abundar en el análisis de tan importante cuestión". Salienta ainda que "las principales críticas a los tributos extrafiscales se refieren a la función que desempeñan (la qual no es recaudatoria), a su aparente carácter sancionador y la pretendida transgresión del principio de capacidad económica". HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comares, 1998. p. 83 e 86.

⁵⁸ "Meio Ambiente é tudo o que tem a ver com a vida de um ser (plantas, animais, pessoas) ou de um grupo de seres vivos. (...) os elementos físicos, vivos, culturais e a maneira como esses elementos são tratados pela sociedade". (NEVES, Estela. **Meio Ambiente: a lei em suas mãos**. Petrópolis: Vozes, 1992, p. 14).

⁵⁹ Os países pobres ciosos de suas necessidades fazem mau uso de seus recursos naturais, e os ricos, muitas vezes desprovidos de tais bens, aproveitam-se da fragilidade econômica e social dos Estados menos favorecidos para impingir-lhes os custos do desenvolvimento econômico (...). A proteção ambiental, com efeito, passa largo como questão secundária num desordenado processo de desenvolvimento econômico. (GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente"**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006, p. 114). No mesmo sentido entende Heron José de Santana: "Um dos principais dilemas dos países periféricos como o nosso é saber como compatibilizar o desenvolvimento econômico com a proteção do meio ambiente, ou seja, como promover o crescimento econômico sem colocar em risco o patrimônio ecológico da nação". (SANTANA, Heron José de. **Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais**. Revista de direito ambiental, São Paulo, v. 9, n.33, p.9-32, jan./mar. 2004, p. 9).

Dessa forma, crescentes movimentos em defesa da preservação ambiental têm se manifestado, levando em conta a preocupação com o meio ambiente ante a escassez de recursos naturais que vem colocando em risco a própria sobrevivência humana⁶⁰. Tendo isso em conta, o direito ao meio ambiente adquiriu *status* de direito fundamental⁶¹, cujo reconhecimento internacionalmente se deu a partir da Conferência das Nações Unidas sobre Direitos Humanos e Meio Ambiente (Convenção de Estocolmo -1972).

No Brasil, a tributação ambiental é um instituto recente, que ganhou força somente com a Constituição Federal de 1988, a qual inseriu, dentre os princípios de direito econômico, a preservação da natureza (CF, art. 170, VI) e também elevou, à posição de valor constitucional, o meio ambiente (CF, arts. 225 e seguintes).⁶²

Em função desses novos desafios, são imprescindíveis políticas renovadas, de tutela do meio ambiente, por meio de intervenções do Direito, com viés de regulação e proteção do referido bem jurídico. Imperiosa é, por conseguinte, a necessidade de criação de uma política pública preventiva, principalmente, em relação à incorporação de tecnologias “limpas” e incentivos às políticas restauradoras do meio ambiente.⁶³

Neste sentido, importa que haja uma tributação ecologicamente orientada e adequada à defesa do meio ambiente, consoante a previsão da norma constitucional. Em razão disso, faz-se mister salientar que há agentes econômicos que apenas respeitam a legislação ambiental, há aqueles que nem isso fazem e há, ainda, aqueles que exploram economicamente a natureza de

⁶⁰ Ainda que as questões ambientais venham ocupando cada vez mais espaço entre as preocupações das sociedades democráticas de todo o planeta, infelizmente, os debates parecem motivados antes por ameaças, crises e catástrofes ecológicas pontuais do que por uma conscientização espontânea da importância estratégica de conciliar desenvolvimento socioeconômico com sustentabilidade. (COELHO, Hamilton Antônio. **Responsabilidade ambiental, sustentabilidade, tributação ecossocial e os tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 82, n.1, p. 39-44, jan./mar. 2012, p. 40).

⁶¹ Denise Lucena Cavalcante afirma que "O meio ambiente é um bem jurídico essencial, corolário do próprio direito à vida, indispensável a uma condição de sobrevivência digna; além do que, transcende os limites da individualidade ou mesmo da coletividade, porquanto é direito e dever de todos e, ao mesmo tempo, de cada um, não sendo possível determinar e individualizar os seus destinatários". CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. **Constituição, Direito Tributário e Meio Ambiente**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2013, p. 4788.

⁶² CF, Art. 170. (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. Art. 225, CF: "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".

⁶³ CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. **Constituição, Direito Tributário e Meio Ambiente**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2013, p. 4788.

forma que beira a sustentabilidade e a preservação ambiental; a distinção entre estes agentes poderá se dar por meio da extrafiscalidade.

3.1 Prevenção e reparação de danos ao meio ambiente

Quando se fala em tributação ambiental⁶⁴, surgem diversos argumentos a favor e contra. Aqueles que vão de encontro a este instituto, argumentam que uma intervenção regulatória nesta esfera seria contrária aos interesses empresariais, impedindo o desenvolvimento econômico e acarretando a elevação dos preços dos produtos.

O Brasil possui uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo, de modo que falar de intervenção na atividade econômica com finalidade de instituir novos tributos nos parece pouco plausível⁶⁵. Por isso, muito mais eficaz que criar novos tributos, num país já de elevadíssima carga tributária, é a adoção de incentivos fiscais buscando promover ou mesmo induzir melhores condutas sociais e a inibir comportamentos econômicos geradores de externalidades⁶⁶ negativas. Como salienta CAVALCANTE⁶⁷, o momento é, portanto,

⁶⁴ "Hoje, vive-se um período de grande necessidade de evolução e adaptação do sistema tributário em razão dos estrondosos problemas de ordem ambiental que vêm ocorrendo. Se já existe constante resistência em relação à tributação de forma geral, a defesa de uma tributação ambiental pode gerar ainda mais polêmica, levando em consideração as diversas divergências já existentes quanto ao meio ambiente." (HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010, p. 66).

⁶⁵ "Os direitos sociais, no Brasil, ainda não estão verdadeiramente consolidados por uma série de fatores como a ausência de recursos financeiros e orçamentários específicos, vontade política, políticas setoriais desordenadas, ineficácia jurídica e real das normas prescritivas e sancionatórias, timidez do judiciário no controle das políticas públicas,, dentre outros acima mencionados, o que evidencia o fracasso da federação brasileira na tutela dos serviços essenciais para uma grande maioria de sua população. O mesmo ocorre com os chamados direitos de terceira dimensão, incluindo aqui o direito a um meio ambiente saudável e equilibrado e o respectivo dever do Estado em protegê-lo. Os problemas ambientais avultam-se e o Estado brasileiro ante a sua diversidade ambiental, e a comprovada incapacidade na solução dos respectivos problemas, não tem logrado êxito na concretização do 'valor, constitucionalmente consagrado, meio ambiente'." GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação**: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente". Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006, p. 124.

⁶⁶ O economista inglês Arthur C. Pigou (1877-1959) foi o pioneiro na defesa da adoção de tributos como elemento corretivo das externalidades. CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: uma abordagem econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 78 apud SETTE, Marli Teresinha Deon; NOGUEIRA, Jorge Madeira. **Aplicabilidade da tributação ambiental**. Revista Jurídica da UNIC, Cuiabá, v.5, n.1, p.79-86, jan./jun. 2003. Paulo Henrique do Amaral entende que toda atividade econômica produz benefícios e custos que serão apropriados pelos seus produtores e consumidores. Quando há a apropriação gratuita de recursos ambientais, são produzidas falhas de mercado e, assim, as externalidades passam a ser fruto, por exemplo, de agentes causadores de poluição ambiental que não incorporam seu custo ambiental no preço do produto. AMARAL, Paulo Henrique do. **Tributação ambiental**: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v. 13, n. 50, p. 212-234, abr./jun. 2008, p. 218.

propício à permissão da inovação fiscal na adequação dos tributos às atuais exigências ambientais por meio de uma diretriz governamental, assumindo, o Estado, papel de sujeito ativo nesta fase de transição para novos modelos econômicos ditos verdes.

Não obstante haja argumentos adversos, ao encontro da extrafiscalidade ambiental, nos deparamos com um eficaz instrumento de intervenção estatal com poder seletivo de graduar a tributação e direcionar as escolhas dos agentes econômicos para os fins desejados pelo Estado, além de possibilitar a utilização seletiva dos tributos tradicionais com propósito de estimular ou desestimular determinadas condutas.⁶⁸

Ao invés de punir aquelas condutas danosas ao meio ambiente, a extrafiscalidade se utiliza das técnicas de comando e controle premiando, por meio da seletividade das alíquotas incidentes sobre bens e serviços, aqueles que desenvolvam atividades não degradantes, ou que adotem medidas efetivas de preservação ambiental, ou que consumam produtos ecologicamente sustentáveis⁶⁹.

José Marcos Domingues de Oliveira⁷⁰ entende que os tributos ambientais ou tributos verdes possuem dois sentidos: um amplo e um estrito - o estrito significa um tributo novo cobrado em razão do uso do meio ambiente, enquanto que em sentido amplo significaria um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental.

É razoável que, cada vez mais, o Estado regulador busque a utilização de instrumentos de controle preventivo, consciente da ineficácia dos instrumentos jurídicos de regulação repressiva - em verdade, os incentivos fiscais em nosso país têm sido o melhor instrumento fiscal para fomentar a mudança de postura dos cidadãos e dos empresários.⁷¹

⁶⁷ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos.**

Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 32.2, jul./dez. 2012 p.102

⁶⁸ José Marcos Domingues ressalta que convém esclarecer que os tributos verdes ou tributos ambientais possuem um sentido estrito e um amplo. No sentido estrito, representam a instituição de novos tributos em razão do uso do meio ambiente pelos agentes econômicos, enquanto em sentido amplo representam a utilização dos tributos já existentes adaptados à proteção ambiental. DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente.** 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 63 e 64.

⁶⁹ SANTANA, Heron José de. **Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais.** Revista de direito ambiental, São Paulo, v. 9, n.33, p.9-32, jan./mar. 2004, p.22.

⁷⁰ OLIVEIRA, Jose Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita.** 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 63-64.

⁷¹ "O direito deixa cada vez mais de ser um fenômeno marcadamente repressivo, tornando-se também um instrumento de controle preventivo, enfatizando as normas de organização e de condicionamentos que antecipam os comportamentos desejados, através de sanções que, ao contrário de serem punitivas, premiam aqueles que se comportam segundo o comando normativo". (SANTANA, Heron José de. **Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais.** Revista de direito ambiental, São Paulo, v. 9, n.33, p.9-32, jan./mar. 2004, p.9). Regina Helena Costa entende que a tributação ambiental serve

Os Estados têm feito uso de diversos instrumentos e medidas de imposição tributária para proteção e defesa do meio ambiente, que incluem tributação ambiental direta, subsídios e incentivos fiscais. A majoração de alíquotas incidentes sobre bens essenciais - como combustíveis e energia elétrica - aqueles que são classificados pela economia como bens de demanda inelástica⁷² ou de consumo necessário nem sempre irá surtir efeito.⁷³

Jorge Jiménez Hernández⁷⁴ discorre a respeito dos mecanismos os quais se vale o poder público para pôr em prática os objetivos ambientais da Constituição, quais sejam: função preventiva - importa em velar pela utilização racional dos recursos naturais, compatibilizando desenvolvimento econômico e proteção ambiental, de tal sorte que estaria, em parte, antecipando possíveis incidentes lesivos e vinculando o poder público a realizar tais tarefas com intenção preventiva -, função restauradora - apresenta o dano já concretizado e direciona sua aplicação ao reestabelecimento à situação anterior por meio de medidas de reparação ou mesmo indenizações - e função promocional - também denominada política ambiental estrutural, busca uma atuação dinâmica da proteção do meio ambiente mediante a utilização mais eficiente dos recursos naturais.

Um sistema tributário que induza condutas menos poluidoras poderá levar a tributação ambiental à concretização da sua finalidade precípua que é a redução das agressões ao meio ambiente. Para tanto as atividades que impactarem ou degradarem o meio ambiente, deverão suportar uma carga tributária equivalente e aquelas que procurarem proteger ou mesmo evitar danos à natureza, merecerão tratamento tributário mais benéfico. Assim sendo, quanto maior a redução da degradação ambiental por meio da extrafiscalidade ambiental, tanto menor será o montante da despesa pública necessária ao controle, prevenção e reparação de eventuais agressões.⁷⁵

para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental. (COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In FREITAS, Vladimir Passos de (org). **Direito ambiental em evolução**. n. 1, 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 303.

⁷² Bens de demanda inelástica são os de primeira necessidade, indispensáveis para o consumidor. Os níveis de demanda permanecem praticamente inalterados, mesmo que se aumentem as quantidades ofertadas e se reduzam os preços, (mantendo-se a qualidade e níveis de quantidade).

⁷³ GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação**: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente". Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006, p. 129-130.

⁷⁴ HERNÁNDEZ, Jorge Jimenéz. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comares, 1998, p. 35-36.

⁷⁵ VIERA, Bruno Soeiro. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2011, p.153-154.

Para o jurista argentino Alejandro Altamirano⁷⁶, os "ecotributos" são vias aptas à modelagem de condutas sociais, não com fins de incrementar a arrecadação, mas apenas de minimizar o dano ambiental, internalizando os seus custos sem impedir o desenvolvimento industrial. Buscam a mudança de condutas do sujeito passivo de modo a induzir que poluam menos, além de tratarem-se de veículos de indenização à sociedade pelos danos causados à natureza. Tendem, também, a incentivar a redução de produtos contaminantes, ainda que dependendo de um alto nível de informação da população e da existência de um ente arrecadador apto, sendo, ainda, utilizados como fonte de financiamento dos custos ambientais de forma a proporcionar meios para o desenvolvimento de dispositivos de segurança contra a contaminação ou a redução do custo do processo de reciclagem.

A OCDE, todavia, reiteradamente se manifestou a favor de que os instrumentos da tributação ambiental sejam desenhados de forma que sua estrutura jurídica seja o mais simples possível, visando reforçar sua eficácia com o mínimo de custo. Para a organização, é importante que os impostos ambientais não resultem em excessivas complicações em suas estruturas fiscais, pois a complexidade pode trazer dificuldades a sua aplicação.⁷⁷

Em razão disso, torna-se perceptível a necessidade de que os tributos ambientais possuam baixo custo, com poucos recursos para sua efetivação, sem que haja repercussão negativa na economia e, de sorte que haja eficiência quanto à prevenção aos danos e à exploração desequilibrada imposta pelos tributos.

No entendimento de Regina Helena Costa⁷⁸ há diversos instrumentos passíveis de serem aplicados com vista a direcionar a atividade de tributação à implementação do objetivo de preservação ambiental. Com este viés, acredita a autora, que todas as espécies tributárias prestam-se a tal fim, sejam elas, impostos, taxas, contribuição de melhoria ou ainda contribuição de intervenção no domínio econômico; e ressalta, outrossim, que as técnicas

⁷⁶ ALTAMIRANO, Alejandro C.. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. In: MARINS, James (org.) *Tributação e meio ambiente*. 1ª Ed., 7ª tir. Curitiba: Juruá, 2007. p. 51-2 apud VIERA, Bruno Soeiro. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2011, p. 154.

⁷⁷ OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*. Madrid, 1994 p.111 y ss. *apud* HERNÁNDEZ, Jorge Jimenez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comares, 1998, p. 202.

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In FREITAS, Vladimir Passos de (org) *dir ambiental em evolução n°1*. 2ª Ed, 2003 4ª tiragem, Curitiba: Juruá, 2006 p.303.

utilizadas podem ser a concessão de incentivos fiscais, tais como as isenções e deduções, bem como a adoção da progressividade e da diferenciação de alíquotas.⁷⁹

Para Denise Lucena Cavalcante⁸⁰, a tributação ambiental atua por meio dos diversos instrumentos econômicos, podendo produzir seus efeitos por intermédio de tributos, de incentivos e de benefícios fiscais, de isenções, de obrigações acessórias, enfim, de todos os meios fiscais capazes de induzir condutas, restaurar danos ou redistribuir custos ambientais.

Interessa-nos apontar, ainda que de forma sucinta, como as espécies tributárias podem ser úteis na tributação com fins ambientais.

No ordenamento jurídico brasileiro, ainda que não haja um tributo com sua hipótese de incidência diretamente relacionada à proteção do meio ambiente, já há experiências de tributação ambiental de maneira indireta.⁸¹

Quanto aos impostos, não estão eles vinculados à prestação de nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, de forma que são unilaterais e não passíveis de vinculação. A impossibilidade de vinculação das receitas provenientes dos impostos poderia constituir um entrave à instituição de impostos ambientais, pois não haveria possibilidade de instituí-los sem que haja vinculação da receita ao custeio ou financiamento da proteção ambiental.⁸² Entretanto, quando se fala em impostos ambientais, deve-se enfrentar o tratamento da vinculação⁸³, por ser uma característica do imposto ambiental internacional.

⁷⁹ CAVALCANTE, Denise Lucena entende que é perceptível a necessidade de uma mudança de paradigmas, a partir de profundas reflexões sobre as funções e consequências políticas, sociais e econômicas da tributação, de modo a adaptá-la as novas realidades e necessidades humanas, rumo à construção do “direito tributário das futuras gerações”. Nesse contexto, ressalta que o direito tributário deve desempenhar um papel relevante através da integração das normas tributárias às novas exigências ambientais, com a criação de tributos ambientais, incentivos fiscais, deduções, enfim, utilizando vários instrumentos jurídicos que fomentem o desenvolvimento sustentável. Em razão disso, diz, ainda, ser importante o estabelecimento de uma política pública preventiva, principalmente, em relação à incorporação de tecnologias “limpas” e, incentivos às políticas restauradoras do meio ambiente. CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. **Constituição, Direito Tributário e Meio Ambiente.** Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2013.

⁸⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos.** Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 32.2, jul./dez. 2012 p.103

⁸¹ CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. **Constituição, Direito Tributário e Meio Ambiente.** Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2013, p. 4798.

⁸² HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito.** 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010, p. 91.

⁸³ SETTE, Marli Teresinha Deon; NOGUEIRA, Jorge Madeira. **Aplicabilidade da tributação ambiental.** Revista Jurídica da UNIC, Cuiabá, v.5, n.1, p.79-86, jan./jun. 2003

Há diversos outros tipos de impostos que podem ser utilizados com a finalidade ambiental - não necessariamente necessitando haver instituição de novos impostos -, quais sejam: IPI, ICMS (em função da seletividade, possibilita adoção de alíquotas mais elevadas para produtos industrializados tóxicos ou poluentes), impostos sobre a propriedade - ITR e IPTU - (tendo em vista o princípio constitucional da função social da propriedade) e ISS (mediante incentivo de serviços interessantes à preservação ambiental como ecoturismo).⁸⁴

Exemplos de impostos com fins ambientais podem ser vistos no Decreto federal 755/93, que estabeleceu diferentes alíquotas do IPI para os automóveis movidos a gasolina e para os movidos a álcool - ainda que a finalidade precípua tenha sido incentivar a produção de álcool, contribuiu para a redução dos níveis de poluição do ar nas cidades. A legislação do Imposto sobre a Renda autoriza a dedução de importâncias empregadas em projetos de reflorestamento⁸⁵. Da mesma forma, o Imposto Territorial Rural⁸⁶ exclui da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, as de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas e as comprovadamente imprestáveis para qualquer tipo de exploração, declaradas de interesse ecológico.⁸⁷ No Estado do Paraná, *v.g.*, todo aquele que mantiver em sua propriedade área de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN - terá isenção de ITR no que corresponde à área preservada e preferência na obtenção de financiamentos agrícolas, entre outros benefícios.⁸⁸

No que diz respeito às taxas, possuem estas fato gerador vinculado a uma prestação de serviço específica e divisível ou em razão do poder de polícia proporcionados pelo poder público. No aspecto ambiental, elas são utilizadas quando da prestação ou da simples colocação à disposição do contribuinte serviço público de natureza ambiental.

A Lei 10.403/89 estabelece a cobrança da Taxa de Preservação Ambiental (TPA) no Arquipélago de Fernando de Noronha, dispondo que todos os visitantes e turistas estão obrigados a pagar a referida taxa, cuja receita será destinada à manutenção das condições ambientais e ecológicas do arquipélago.

⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In FREITAS, Vladimir Passos de (org) Direito Ambiental em Evolução n.1. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 310, 311, 312.

⁸⁵ Vide Lei 5.106/96 e Decretos 93.607/86 e 96.233/88

⁸⁶ Vide Lei 9.393/96, artigo 10, II, "a", "b", e "c"

⁸⁷ COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In FREITAS, Vladimir Passos de (org) Direito Ambiental em Evolução n.1. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 308.

⁸⁸ FAZOLLI, Silvio Alexandre. **Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade**. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v.9, n.34, p. 78-83, abr./jun. 2004, p.80.

As contribuições de melhoria são aquelas que ocorrem quando na realização de uma obra pública que, conseqüentemente, provoque a valorização de imóveis de particulares. Poderá, outrossim, ser utilizada com viés de preservação ambiental quando, por exemplo, da construção de um parque.⁸⁹ Fábio Nusdeo⁹⁰ defende que tal contribuição pode ser cobrada por meio de compensação financeira ou ressarcimento pelos danos ambientais, externalidades negativas causadas pelas atividades econômicas - neste caso, destinar-se-ia a melhorar o ambiente inquinado. Thais Bernardes Maganhini⁹¹, todavia, defende a impossibilidade da utilização de tal tributo com escopo ambiental, pois leva em consideração uma interpretação restritiva dos pressupostos constitucionais.

Trata-se de uma espécie tributária sem muita aplicação prática no Brasil em função das dificuldades administrativas para sua exigência, pois conforme ressalta Leandro Paulsen⁹², cabe ao fisco apurar e demonstrar a valorização por ocasião do lançamento.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) são utilizadas para custear ações da União no sentido da intervenção econômica, como em programas de defesa do consumidor e de proteção ao meio ambiente.⁹³ Entende Regina Helena Costa⁹⁴, que é possível sua utilização como instrumento de atuação da União na defesa do meio ambiente, sendo permitido a ela lançar mão desse tributo para gerar recursos voltados à preservação ambiental.⁹⁵

⁸⁹ COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In FREITAS, Vladimir Passos de (org) Direito Ambiental em Evolução n.1. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 312.

⁹⁰ NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 2ª ed. Ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 371-372 apud SETTE, Marli Teresinha Deon; NOGUEIRA, Jorge Madeira. **Aplicabilidade da tributação ambiental**. Revista Jurídica da UNIC, Cuiabá, v.5, n.1, p.79-86, jan./jun. 2003.

⁹¹ MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental**: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente. Marília: Universidade de Marília. Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, 2007, p. 74-75.

⁹² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 840.

⁹³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 116.

⁹⁴ COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In FREITAS, Vladimir Passos de (org) Direito Ambiental em Evolução n.1. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 312.

⁹⁵ Ana Helena Karnas Hoefel lembra que o Projeto de Emenda Constitucional 175-A do ano de 1995 de relatoria do Deputado Mussa Demes, previa alteração no artigo 149 da Constituição Federal, acrescentando a possibilidade da criação de contribuições sociais, especificamente coltadas à intervenção ambiental, sendo o fato gerador, alíquotas e bases de cálculo diferenciados em razão do grau de utilização ou degradação dos recursos ambientais ou da capacidade de assimilação do meio ambiente. (HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010, p. 118).

3.2 Experiências no direito comparado e no direito brasileiro

Inúmeras catástrofes ambientais vêm, constantemente, se sucedendo por toda a parte - tsunamis, enchentes, secas, incêndios florestais, aumento do buraco na camada de ozônio, furacões. Por conseguinte, medidas para frear a degradação ao meio ambiente têm se tornado preocupação em todo o mundo independentemente de estímulo, consciência ou mera necessidade. Aos poucos e a passos lentos os países têm adotado instrumentos de natureza tributária que, conquanto em muitos casos não eliminem a degradação da natureza, pelo menos colaboram para a proteção ambiental.

É relevante, por isso, que aqui se pontue as experiências existentes nas diversas partes do mundo quanto à utilização de instrumentos tributários extrafiscais como forma de induzir transformações na postura da sociedade em relação à proteção do meio ambiente.

No âmbito mundial, a preocupação com a implementação de políticas com viés ambiental restou demonstrada na ECO-92. A declaração elaborada neste evento previu que um eficiente tributo ambiental deve atender quatro critérios, quais sejam: eficiência ambiental, eficiência econômica, administração barata e simples e ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais. O primeiro deles impõe que a tributação conduza a resultados positivos do ponto de vista ambiental com a instituição de novos tributos ou mesmo adaptação dos já existentes a esse caráter. Também deve ter ele baixo custo, baixo impacto econômico. Da mesma forma, necessita que sua exigência não onere a máquina administrativa, além de que, não venha a provocar efeitos danosos ao ciclo de consumo mediante repercussão negativa do ponto de vista econômico.⁹⁶

Nos países desenvolvidos, as políticas ambientais se valem da adoção de tributos ambientais (*ecotaxes*⁹⁷) ou, simplesmente, da utilização dos efeitos da tributação como instrumentos para minimizar a exploração inadequada do meio ambiente.⁹⁸ Cleucio Santos Nunes⁹⁹ assevera que a ênfase dada pelos países é com relação à tributação dos outputs, isto é, das emissões de poluentes no ar atmosférico e nas águas, ou ainda, agravar os produtos que

⁹⁶ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332, p. 316.

⁹⁷ Segundo Cleucio Nunes Santos, um tributo ambiental (*ecotax*), para ser eficiente, deverá obedecer quatro critérios, quais sejam: eficiência ambiental, eficiência econômica (baixo custo), administrativamente barato e simples e não provocar pequenos efeitos no comércio e na competitividade internacional. NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p.185.

⁹⁸ NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 186.

⁹⁹ NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 192.

trazem algum tipo de ameaça ambiental. As tentativas de tributar os insumos (*inputs*) passam pela dificuldade dos efeitos em cascata que acabam por ocasionar dificuldades relacionadas com a competição internacional quando a medida não é adotada por toda a comunidade internacional economicamente ativa.

Na união europeia, cerca de 90% da receita dos impostos relacionados à questão ambiental é decorrente de impostos sobre combustíveis e para motores e veículos¹⁰⁰.

Na Alemanha, a proteção do meio ambiente foi formalmente inserida no texto constitucional em 1994; porém, anteriormente já havia diversas normas tributárias relacionadas ao meio ambiente.¹⁰¹ Em 1976 houve a criação do primeiro tributo extrafiscal de caráter ecológico que foi efetivamente aplicado apenas no ano de 1981 e se tratava de imposto sobre o despejo de resíduos em leitos de rios, lagos e oceanos, cujo objetivo era resolver algumas deficiências das regras de proteção das águas.¹⁰² Bruno Soeiro Vieira¹⁰³ destaca o imposto sobre óleo mineral que incide sobre o consumo de diesel de forma contundente e sobre gás liquefeito e gás natural de forma mitigada; relembra, também, que o imposto sobre veículos, o qual tributa o bem proporcionalmente à poluição¹⁰⁴; de forma semelhante, instituiu-se alíquota menos gravosa para veículos movidos a gás natural ou energia elétrica, demonstrando o papel indutor do referido imposto, e o evidente viés extrafiscal. O país tributa ainda os produtos propiciadores de poluição pelo seu simples uso momentâneo, como talheres, pratos e copos descartáveis.¹⁰⁵

Da mesma forma, na França, cobra-se pela emissão de efluentes e pelo consumo de água, de sorte que os recursos sejam destinados à limpeza do meio ambiente e como subsídio a setores privados.¹⁰⁶ Destaca Hamilton Antonio Coelho¹⁰⁷ que lá a compra de veículos com

¹⁰⁰ HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010.

¹⁰¹ VIERA, Bruno Soeiro. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2011, p. 176.

¹⁰² Winfield Kluth in protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la republica federal alemana. In STERLING, Ana Yábar. *Fiscalidad ambiental*. Tradução: Pedro Manuel Herrera Molina. Barcelona: cedecs editorial, 1998. P. 189-206.

¹⁰³ VIERA, Bruno Soeiro. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2011, p. 174.

¹⁰⁴ Destaca o autor que tal imposto possui um "correspondente" no Brasil, no estado do Rio de Janeiro.

¹⁰⁵ São estabelecidos limites de poluição (standard); quanto mais o emissor dos efluentes se aproxima do standard, maior será a redução do imposto que logrará. NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

¹⁰⁶ HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010

baixos graus de emissão de poluentes recebe subvenção estatal. Bruno Soeiro Vieira¹⁰⁸ assinala haver uma espécie de contribuição parafiscal sobre poluição do ar, sobre propriedades imobiliárias, sobre poluição sonora em grandes centros urbanos, sobre produtos florestais e sobre corte de madeira. GUSMÃO¹⁰⁹ cita que há tributos sobre a emissão de poluentes, assim como sobre rejeitos não recicláveis; os espaços verdes e as áreas de lazer são custeados por recursos oriundos da imposição de impostos municipais sobre edifícios urbanos. Lá, muitos tributos são cobrados levando-se em conta a maior ou menor degradação do meio ambiente cometida pelo poluidor, assim como o reembolso dos custos administrativos provocados.¹¹⁰

Na Bélgica, há a possibilidade de se deduzir da base de cálculo do imposto sobre a renda, na forma de despesas, todas as mobilizações destinadas à utilização mais racional de energia ou à minimização dos efeitos negativos sobre o meio ambiente. Incide imposto sobre bens de consumo descartáveis, havendo previsão de isenções e restituições quando houver utilização de recicláveis.¹¹¹ É devido imposto pelos consumidores sobre bens descartáveis (pilhas, embalagens em geral, etc), semelhante ao exigido na Itália sobre sacos plásticos.¹¹²

A Itália prevê imposto seletivo sobre óleos minerais conforme seu teor de carbono e sua utilização, imposto sobre o consumo de carvão, sobre o barril de petróleo e asfalto natural utilizado em usinas.¹¹³ Paulo Henrique do Amaral¹¹⁴ chama a atenção para o imposto sobre resíduos depositados em aterros, cujo objetivo é financiar serviço de eliminação de dejetos por meio de imposto municipal.

¹⁰⁷ COELHO, Hamilton Antônio. **Responsabilidade ambiental, sustentabilidade, tributação ecossocial e os tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 82, n.1, p. 39-44, jan./mar. 2012.

¹⁰⁸ VIERA, Bruno Soeiro. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2011, p. 174.

¹⁰⁹ GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente"**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006.

¹¹⁰ KISS, Alexander; SHELTON, Dinah. Manual of european environmental law. 2. ed. Cambridge: University Press/Grotius, 1997, p.128 apud SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 307.

¹¹¹ HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010

¹¹² COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332, p. 316.

¹¹³ ¹¹³ HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010.

¹¹⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. **Tributação ambiental: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil**. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v. 13, n. 50, p. 212-234, abr./jun. 2008.

Na Espanha foi instituído o imposto sobre emissão de substâncias poluentes (ICAG), que diferentemente do Brasil, como ensina Bruno Soeiro Vieira¹¹⁵, poderá ter sua receita vinculada a fundo específico. Há previsão de estímulos fiscais e financeiros reconhecendo determinados benefícios às empresas que realizam investimentos em mecanismos corretivos ou depuradores da contaminação atmosférica.¹¹⁶ A legislação do país prevê impostos especiais sobre hidrocarbonetos ou tabacos, sobre licenciamento de veículos e sobre instalações que agridam o meio ambiente.¹¹⁷

Em Portugal, existe imposto sobre produtos petrolíferos, imposto automóvel, imposto municipal sobre veículos, impostos rodoviários (sobre circulação e de camionagem). Vale transcrever, in verbis, o que Jose Casalta Nabais explicita a respeito dos impostos ambientais portugueses:

Na verdade, tais impostos contribuem muito pouco, para não dizer quase nada, para a capacidade de modernização ecológica da economia nacional. Uma situação que não surpreende, pois a economia portuguesa, atento o seu relativo atraso com expressão por exemplo no carácter obsoleto dos seus equipamentos, apresenta fraca *performance* ambiental. Daí que o contributo ambiental dos referidos impostos seja, sem sombra de dúvida, muito inferior ao correspondente às suas reais potencialidades - o que se fica a dever não só ao facto de tais impostos estarem dominados pela preocupação quase exclusiva de obtenção de receitas, mas também, sobretudo, no que ao Imposto Automóvel diz respeito, ao peso e capacidade de reacção dos interesses envolvidos.

Com postura distinta da adotada pelos países europeus, os EUA preveem, ao invés de tributar mais atividades geradoras de efeitos negativos, políticas fiscais voltadas à criação de créditos tributários e deduções fiscais para atividades específicas que geram efeitos positivos para o meio ambiente. Porém, os norte-americanos tributam, também, aqueles que prejudicam o meio ambiente, como no imposto exigido sobre indústrias poluidoras químicas ou carga tributária especial para empresas refinadoras de petróleo.¹¹⁸ Há imposição de um adicional ao imposto de renda daquele que provocar danos ao meio ambiente e exigência de imposto sobre as indústrias poluidoras químicas, com carga tributária especial sobre as empresas refinadoras

¹¹⁵ VIEIRA, op. cit., p.175.

¹¹⁶ GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação**: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente". Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006.

¹¹⁷ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332, p. 316.

¹¹⁸ A autora destaca relembra exemplos de tributação ambiental nos EUA, e cita o *energy policy act*, que criou benefícios a curto prazo para investimentos em conservação de energia. Ressalta que os diversos valores arrecadados são direcionados ao *superfund* (fundo de carácter público voltado para as políticas públicas ambientais no combate à poluição por resíduos perigosos) - há outros fundos como *oil spill liability trust found*, *Black lung disability trust found*, *wild life restoration found*. (HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010, p. 128).

de petróleo.¹¹⁹ Ainda de grande relevância, a legislação do país prevê taxas locais exigidas em razão dos serviços de coleta, transporte e disposição de resíduos sólidos como forma de conter a geração de resíduos, um grande problema nas grandes metrópoles.¹²⁰

A adoção do sistema pay-by-the-bag por parte de diversas cidades americanas possibilitou a partilha da responsabilidade com os administrados, e o problema do equilíbrio financeiro na manutenção dos custos daqueles serviços foi corrigido, propiciando mais recursos para o Poder Público investir em programas de reciclagem. Tal mudança de sistema tem servido de incentivo à reciclagem e à diminuição da quantidade de lixo produzido pelas famílias. Pagar pelo que é descartado foi a forma mais eficaz de atingir os contribuintes incentivando-os, apropriadamente, a ajustarem seus hábitos de forma a reduzirem a geração de lixo.¹²¹

O Japão prevê a redução de alíquotas para equipamentos de energia solar ou que promovam a economia de energia, reduzam a poluição atmosférica, hídrica e sonora, ou evitem-na, ou sejam destinados a reciclagem.¹²²

Ocorre, na Argentina, imposição de cotas de ressarcimento por poluentes industriais contaminadores das águas públicas¹²³ e exigência de taxa pela outorga de certificado de aptidão ambiental que habilite a instalação de indústrias, sua ampliação ou modificação, além da taxa anual pela fiscalização e habilitação de atividades geradoras, operadoras, transportadoras e armazenadoras de resíduos especiais, graduadas conforme a periculosidade.¹²⁴

Sem dúvida, no Brasil, a experiência mais importante relativa à tributação ambiental é o "ICMS ecológico"¹²⁵, ainda que não constitua propriamente um tributo, trata-se de uma

¹¹⁹ NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005 e COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Tavieria (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332, p. 317.

¹²⁰ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 305.

¹²¹ REPETTO, Robert ET AL. Green fees: how a tax shift can work for the environment and the economy. Washington: World Resources Institute, 1992, p.15-17 apud SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 305.

¹²² GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação**: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006, p.120.

¹²³ GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação**: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006, p. 119

¹²⁴ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p.312.

¹²⁵ Simone Martins Sebastião entende que o ICMS ecológico consiste na definição de critérios ambientais para o repasse dos recursos previstos no artigo 158 da Constituição Federal que, em verdade, dá autonomia aos Estados-membros para através de lei específica, definir critério de rateio de até um quarto dos mesmos aos Municípios. (SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p.294).

"O ICMS ecológico tem sua origem relacionada à busca de alternativas para o financiamento público em municípios cujas restrições ao uso do solo são fortes empecilhos ao desenvolvimento de atividades econômicas clássicas. O instituto traz resultados surpreendentes capazes de conferir nova feição a todas as políticas ambientais nacionais." SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação e políticas*

forma de participação direta dos municípios nas receitas tributárias dos estados. O Estado pioneiro na sua implementação foi o Paraná¹²⁶ e hoje já se encontra efetivamente implantado em vários outros Estados¹²⁷, trazendo resultados satisfatórios aos Estados Federados que o vem aplicando. Introduziu um novo critério de redistribuição de receita tributária e posteriormente assumiu caráter de estímulo à preservação ambiental (finalidade extrafiscal, uma vez que pela sua forma de ação induz a adoção de medidas que visam à sustentabilidade ambiental) - maiores são os benefícios financeiros, quanto melhores os índices de proteção ao ambiente. Demonstra uma clara intervenção positiva do Estado, através da utilização de uma forma de subsídio, tal como um incentivo fiscal inter-governamental.¹²⁸ Trata-se, nas palavras de Vanêsa Buzelato Prestes¹²⁹, de uma elogiável política pública que destina legalmente uma parcela maior de ICMS para aqueles municípios que mantêm práticas ambientalmente adequadas dentre os critérios legalmente estabelecidos.

Segundo Simone Martins Sebastião,

Para as administrações dos Municípios beneficiados pelo critério ecológico de repartição de receitas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços houve uma mudança de paradigmas, pois se passou a voltar os olhos para a essencialidade do meio ambiente e a necessidade de sua preservação, deixando os recursos naturais, como aqueles concentrados em unidades de conservação e os mananciais de abastecimento público, de ser empecilhos ao desenvolvimento para se transformarem em fontes de recursos.¹³⁰

Nos países desenvolvidos, a experiência da tributação ambiental tem demonstrado que um sistema eficiente de tributos ambientais é duplamente vantajoso, pois estimula o comportamento individual a orientar-se espontaneamente pelo modo "ecológico" e também é muito menos custosa e muito mais eficaz que a fiscalização inerente ao poder de polícia.¹³¹

públicas: o ICMS ecológico. In TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 724-748, p.735.

¹²⁶ Através da Lei complementar n. 59, de 1º de outubro de 1991.

¹²⁷ Tais como São Paulo, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Rondônia, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Tocantins e Pernambuco. Inúmeros outros Estados têm projetos do gênero em fase de discussão legislativa, tais como Pará, Rio de Janeiro, Goiás, Santa Catarina e Ceará. Conforme cita ARAÚJO, Luiz E. B. , Barrichello, Stefania.... et al tributação ambiental: considerações sobre o ICMS ecológico e alguns tributos verdes de países desenvolvidos.

¹²⁸ Para o autor, representa um forte instrumento extrafiscal com vistas à consecução de uma finalidade constitucional, influenciando na ação voluntária dos municípios que buscam um aumento de receita. (ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de; BARICHELLO, Stefania Eugenia; TEIXEIRA, Michele Oliveira. **Tributação ambiental**: considerações sobre o ICMS ecológico e alguns tributos verdes de países desenvolvidos. RPGE, Porto Alegre, v.31, n.66, p. 135-151, jul./dez. 2007).

¹²⁹ PRESTES, Vanêsa Buzelato. **Tributação e políticas públicas ambientais no sistema constitucional brasileiro**. Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico, São Paulo, n.35, p. 53-72, abr./mai. 2011.

¹³⁰ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 302.

¹³¹ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332, p. 313.

Tendo por base as experiências internacionais e mesmo nacionais relativas ao tema, e por razões tais quais as acima citadas, se defende a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente.

Com AMATUCCI, convictos estamos de que o art. 225 da Constituição brasileira deve ser interpretado como contendo uma clara autorização (na verdade um poder-dever correlato ao direito-dever de usar o meio ambiente para o desenvolvimento da Pessoa Humana) ao Legislador para instituir tributos que promovam políticas públicas destinadas à proteção ambiental.¹³²

O sistema tributário é um eficiente instrumento de transformação econômica e social e a Constituição Federal, ainda que confira diminuta liberdade aos aplicadores da lei, é repleta de dispositivos atinentes à disciplina tributária e ao meio ambiente. Isso pode facilitar a implantação de amplas políticas de tributação ambiental; de tributação voltada à defesa do meio ambiente com inegável cunho extrafiscal como expressão do *police power*.

"De todo modo, ao menos já queda indicada a viabilidade e possibilidade de adaptação, de um "esverdeamento" da legislação tributária brasileira, em face das peculiaridades do subsistema constitucional tributário brasileiro e de sua realidade social, econômica, política e cultural".¹³³

Há, por conseguinte, um importante papel a ser desempenhado pelo Direito Tributário no contexto da proteção ao meio ambiente, tendo em vista a necessidade de proteção, bem como de evitar sua degradação.¹³⁴ Não pode mais ser adiada pelo Estado a imposição de uma extrafiscalidade tributária inibitória aos agentes poluidores, sob pena de incorrerem degradações mais ainda irreversíveis ao meio ambiente.

PARTE II - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Rubens Gomes de Sousa¹³⁵ define a capacidade contributiva como a riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, passível de ser absorvida pelo Estado sem que haja redução do padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas.

¹³² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 77

¹³³ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 268-269.

¹³⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental**: por uma remodelação ecológica dos tributos. Nomos. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, Fortaleza, n. 28.2, p. 32, jul/dez 2008.

¹³⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária**. Ed. Póstuma, SP, resenha tributária, 1981 p. 95.

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 preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a 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.¹³⁶

Embora o princípio da capacidade contributiva seja um dos temas mais questionados e polêmicos do Direito Tributário, seu estudo é de vital importância, principalmente como instrumento de efetivação do princípio da igualdade, ao qual está inquestionavelmente relacionado.

4.1 O conteúdo normativo do princípio da capacidade contributiva

A origem do princípio da capacidade contributiva remonta à transição do patrimonialismo para o capitalismo, fruto da ideia de que os tributos haveriam de ser cobrados de acordo com a capacidade de contribuição de cada cidadão.¹³⁷ Relaciona-se diretamente ao princípio da igualdade e demonstra, em linhas gerais, a capacidade econômica do indivíduo de suportar os ônus tributários.

"O princípio da capacidade contributiva evoluiu de um princípio político de redistribuição para um de Direito, que sobretudo concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado" (TIPKE, 2008, p. 202).

Há, na visão de Carlos Palao Taboada apud DUTRA, três fases na evolução da noção de capacidade contributiva: na primeira delas, a noção surgia como um princípio de justiça - os impostos devendo ser graduados conforme a riqueza de cada indivíduo - na segunda fase, é considerado um princípio de observância necessária para a realização do princípio da igualdade em sentido formal e na terceira fase, passa a ser visto como uma especificação do

¹³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 138.

¹³⁷ LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário**: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: J. de Oliveira, 1999, p. 16. DUTRA refere que a origem do princípio da capacidade contributiva está na igualdade e na justiça, como forma de medir a vontade arrecadatória do Estado, e buscando a não oneração em demasia ao contribuinte. Explica que há registros de sua aplicação já em Atenas, nos tempos do rei Sólon, quando havia um imposto que previa quatro categorias de contribuintes, sendo estas estabelecidas de acordo com o grau de riqueza de cada um. (DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62).

princípio da igualdade, sendo compreendido não mais em um plano abstrato e formal, mas com conteúdo econômico certo.¹³⁸

No Brasil, o ideal de justiça fiscal nunca esteve ausente nas Constituições. Após a Carta de 1824¹³⁹, as Constituições de 1891, 1934 e 1937 mostraram-se tímidas e omissas a respeito de dispositivos que, nitidamente, prestigiassem o princípio da capacidade contributiva.¹⁴⁰ Foi somente com o fim do Estado Novo e com a promulgação da Carta de 1946 que expressamente se consagrou o princípio da capacidade contributiva. A democrática constituição previa em seu artigo 202: "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte".¹⁴¹

Ante a reforma constitucional tributária estabelecida pela Emenda Constitucional nº18, de 1965, revogou-se o referido preceito e não houve sua reprodução na Constituição de 1967¹⁴², nem mesmo pela Emenda Constitucional 1/1969. Assim, afirma Regina Helena Costa:

Durante todo esse período de ausência de norma constitucional expressa a respeito da capacidade contributiva, a doutrina mais atenta sempre proclamou a necessidade de sua observância, como princípio implícito decorrente do ordenamento jurídico, verdadeiro parâmetro para a eleição de hipóteses de incidência tributária e, especialmente, para a graduação dos impostos, traduzindo-se em legítimo limite ao exercício do poder de tributar.¹⁴³

O mestre Aliomar Baleeiro, nas palavras de Ricardo Lobo Torres¹⁴⁴, viu com clareza que a existência do princípio independe de proclamação expressa e se manifestou no sentido da necessidade da tributação segundo a capacidade contributiva de cada qual. No mesmo

¹³⁸ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71.

¹³⁹ Desde a Constituição do Império (1824) havia previsão de igualdade a todos de forma a recompensar em proporção os merecimentos de cada um, estabelecendo, em seu artigo 179, §15: "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres". A constituição de 1934 garantia justiça gratuita e isenção de taxas e custas aos necessitados, vedando expressamente, conforme dispunha o art. 113, §32, qualquer elevação de imposto além de 20% do seu valor ao tempo do aumento. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 45).

¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p.21.

¹⁴¹ BRASIL, Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1946.

¹⁴² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 46.

¹⁴³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p.15.

¹⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 307, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** : valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.v. II, p.290.

sentido, PAULSEN¹⁴⁵ afirma que a maior parte da doutrina entende tratar-se, a capacidade contributiva, de um princípio de sobredireito ou metajurídico, o qual deve orientar o exercício da tributação independentemente de estar expressamente previsto na Constituição.

Foi apenas com a promulgação da Carta Magna de 1988, adaptando-se ao panorama do direito comparado¹⁴⁶, que expressamente houve a consagração do princípio da no art. 145, §1º mediante previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. O referido dispositivo legal assim prevê:

"Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".¹⁴⁷

A Constituição de 1988 deve, contudo, ser interpretada à luz do Estado Liberal e não mais tendo em vista o Estado de Direito ultrapassado e abstencionista, uma vez que, tende a concretizar, a dar efetividade e a consagrar princípios autoaplicáveis. Em vista disso, a capacidade contributiva, enquanto princípio, pode ser tida como um instrumento para concretização dos direitos fundamentais individuais como a igualdade e o direito de propriedade¹⁴⁸ ou ainda a liberdade de iniciativa¹⁴⁹.

Ainda que tal Carta Constitucional tenha feito menção expressa ao princípio supracitado apenas no referido artigo, ele não encontra respaldo unicamente no §1º do art. 145, cuja exposição remete à faceta subjetiva ou relativa; muito pelo contrário, há diversos dispositivos constitucionais que acobertam e reforçam a capacidade contributiva, tais como os artigos 153, 155 e 156 que fazem alusão indireta ao aspecto objetivo ou absoluto do

¹⁴⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 77.

¹⁴⁶ Em países como Itália (1947, art. 53), Espanha (1945, art. 19), França (1946, art. 37), Iugoslávia (1946, art. 42), Venezuela (1947, art. 232), Suíça (2000, art. 127), Chile (2012, art. 20), dentre outras, as cartas políticas preveem expressamente o princípio da capacidade contributiva. Diferentemente, em Portugal, na Argentina, no México e nos Estados Unidos, a capacidade contributiva não está diretamente prevista no ordenamento, ainda que possa ser facilmente deduzida da formulação genérica da isonomia. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário: **Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 42-45 e COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 22.

¹⁴⁷ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

¹⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689

¹⁴⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário: **Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.41. "Agora, o princípio é visto como balizador da tributação e critério indispensável na repartição da carga tributária entre os cidadãos; devendo ser encarado, também, como um ótimo elo entre a tributação e os direitos fundamentais". (DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 72).

princípio¹⁵⁰, além dos arts. 3º, incisos I e III, 150, incisos II e IV, 153, inciso III, §2º, inciso I, 156, §1º combinado com 182, §4º, inciso II da CF.¹⁵¹

O princípio da capacidade contributiva ou, como denominado por alguns autores, princípio da capacidade econômica¹⁵², não se trata apenas de um critério de justiça fiscal que fundamenta diferenciações no tratamento tributário, mas se apresenta como um verdadeiro princípio orientador de toda a tributação, de forma a inspirar o legislador e nortear os aplicadores das normas tributárias.¹⁵³

A norma que impõe a observância da capacidade contributiva é um autêntico princípio, pois se trata de uma regra geral e abrangente capaz de condicionar toda atividade legiferante tributária, seja na escolha das hipóteses de incidência, seja na observância dos limites mínimos e máximos à atuação da tributação, seja na graduação dos impostos conforme as condições pessoais dos sujeitos passivos.¹⁵⁴

¹⁵⁰ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 87. No mesmo sentido entende COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98-107.

¹⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98-107.

¹⁵² Ives Gandra da Silva Martins esclarece que capacidade contributiva e capacidade econômica não se confundem. Para o autor, embora ambas sejam dimensões da capacidade do contribuinte de pagar tributos, possuem, na visão dele, conotação distinta. "Contributiva é a capacidade contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém independente de sua vinculação ao referido poder. (...) À luz de tal distinção percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição". (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na constituição**. 6. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 106-107). Regina Helena Costa ao explicitar a distinção, refere que um indivíduo pode possuir capacidade econômica para a aquisição de bens necessários a sua sobrevivência, porém, pode não possuir capacidade contributiva em razão de sua renda ser totalmente consumida com o mínimo vital. Assim, entende que a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas com ela não se confunde. (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 35-37). Misabel De Abreu Machado Derzi observa que o fato de o texto constitucional referir-se à expressão capacidade econômica e não capacidade contributiva não surpreende, pois com isso, se "pretendeu afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas". (BALEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 690). Micaela Domingues Dutra entende que não é possível, dentro do direito brasileiro, a distinção das expressões. Dessa forma, defende que elas devem ser reputadas idênticas, pois a preocupação do constituinte era com a possibilidade do contribuinte arcar ou não com o ônus tributário que lhe é imposto pelo Estado. DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 30.

¹⁵³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.77.

¹⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 34.

"A capacidade contributiva é um princípio por conter generalidade, abstração e carga axiológica (tem por fundamentos axiológicos a justiça e a igualdade) que permitem sua aplicação e observância em diversos graus. Ademais, pode-se caracterizá-lo como um princípio tributário constitucionalizado, já que se trata de princípio específico do Direito Tributário, que, em nosso sistema, dou elevado à categoria de princípio constitucional por encontrar assento expresso no art. 145, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil". (DUTRA,

Percebe-se que a Constituição de 1988 estabeleceu diversas restrições ao poder de tributar do Estado, sejam elas de forma expressa, sejam elas de forma implícita. Reunidas, sobretudo nos artigos 150 a 152 da Carta, as limitações constitucionais ao poder de tributar se apresentam na forma de princípios gerais de tributação, de regras de competência ou mesmo de imunidades.

Os princípios constitucionais tributários estão elencados no rol de direitos e garantias fundamentais estabelecidos na Constituição explicitamente no art. 150. Se tais regras são passíveis de serem inseridas sob a incidência do art. 5º, §2º, CF, pode-se inferir que, em razão do disposto no art. 60 da CF, o princípio da capacidade contributiva pode ser tido como cláusula pétrea do sistema constitucional tributário brasileiro, não estando sujeito, portanto a modificações.¹⁵⁵

Em relação a seu destinatário, a capacidade contributiva deve ser entendida não só como limitação ao poder de tributar do Estado, que vincula o Legislativo e o Executivo impondo que se tributem apenas fatos indicativos de capacidade econômica, mas também como direito fundamental do contribuinte.¹⁵⁶

Klaus Typke e Joachim Lang entendem que, da mesma forma que o princípio da autonomia privada está para o Direito Civil, o princípio da capacidade contributiva está para o Direito Tributário. Continuam os autores dizendo, ainda, que seu papel é o de princípio básico do Direito Tributário, de sorte que isso conduza a um conjunto de princípios jurídicos que concretizam o princípio da capacidade contributiva e por meio disso se consubstanciam.¹⁵⁷

Ricardo Lobo Torres entende ser, a capacidade contributiva, o princípio mais importante de justiça fiscal.¹⁵⁸

Para un amplio sector doctrinal el principio de capacidad económica es el más importante del ordenamiento jurídico-tributario, de manera que los demás principios jurídico-substantivos relacionados con él sirven fundamentalmente para perfilar su alcance.¹⁵⁹

É um princípio concretizado, essencialmente, por meio da seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo. Uma imposição uniforme nos ditames da capacidade

Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010 p. 62).

¹⁵⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280.

¹⁵⁶ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**: Igualdade, Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo. 2012. 169 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2012, p. 85.

¹⁵⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 201.

¹⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** : valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.v. II, p.302.

¹⁵⁹ MORENO, Alejandro Menéndez. **Derecho financiero y tributario**: parte general, lecciones de cátedra. 10. ed. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 79.

contributiva depende de se saber a quais fatos e condições econômicas está ela subordinada. "As concepções quanto ao bem tributário mais apropriado como objeto do nexo tributário e indicador da capacidade contributiva tributária variam notavelmente na história do tributo".¹⁶⁰

O aludido princípio serve como pressuposto legitimador dos tributos e impõe que os mesmos recaiam sobre aqueles que têm possibilidade de fazer frente à carga econômica decorrente de sua aplicação.¹⁶¹

Admite ser percebido em dois sentidos distintos, quais sejam: absoluto ou objetivo e relativo ou subjetivo.

A capacidade contributiva concebida no sentido absoluto ou objetivo entende-se como sendo aquela que indica a existência de um sujeito passivo em potencial, ante um fato que se constitua numa manifestação de riqueza, eleito pela lei como apto a concorrer às despesas públicas. Serve como fundamento jurídico do tributo e condiciona o legislador à escolha de fatos que possibilitem a revelação de alguma riqueza relevante para efeitos tributários e que permitam o nascimento de obrigações tributárias.¹⁶²

Há três indicadores de capacidade contributiva que devem ser considerados¹⁶³: renda, patrimônio e consumo. Tratam-se de índices plurais, porque, conforme ensina Regina Helena Costa¹⁶⁴, plurais são os fatos reveladores da situação econômica dos sujeitos.

Para TYPKE¹⁶⁵, os efeitos do sistema tributário dependem da escolha dos indicadores da capacidade contributiva, pois todos estes são onerados pelos tributos. É importante ter em

¹⁶⁰ Continua o autor: "No século XVII valia como bem tributário mais apropriado *posse da terra* (Grund und Boden). No século XIX a revolução social depois da transformação da sociedade feudal na sociedade industrial colocou o *capital* no primeiro plano dos bens tributários. A teoria tributária no final deste século volta-se progressivamente ao *consumo* (agressivo ao meio ambiente) como indicador mais adequado para a capacidade contributiva". (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 208).

¹⁶¹ O autor salienta ainda que dentre os aspectos objetivos - renda, patrimônio e gasto - e subjetivos - pessoais e familiares - a doutrina majoritária aponta como índice mais significativo de capacidade contributiva a renda, e, em menor medida, o patrimônio e os níveis de consumo e gasto. (MORENO, Alejandro Menéndez. **Derecho financiero y tributario**: parte general, lecciones de cátedra. 10. ed. Valladolid: Lex Nova, 2009, p.79).

¹⁶² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p.28. Neste sentido, BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 692. TYPKE; LANG, fazem uma explanação extremamente interessante a respeito dos três índices referidos nas páginas 206 a 228 (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008).

¹⁶³ Assim entendem: COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31 e TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 210.

¹⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31.

¹⁶⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 211.

mente que o momento de incidência do tributo dependerá da sociedade na qual deverá ser produzido; se houver necessidade de se valorizar a distribuição igualitária do capital nacional, a parte do Estado deverá ser captada antes mesmo do consumo; do contrário, na sociedade liberal e individualista, em que se atribui ao cidadão a responsabilidade por seu bem-estar, a intervenção fiscal deverá ser fixada o mais tarde possível, devendo o Estado esperar até que o cidadão consuma.

Por outro lado, a capacidade contributiva entendida no sentido relativo ou subjetivo opera como critério de graduação dos impostos¹⁶⁶ e reporta-se à aptidão de cada um dos sujeitos individualmente considerados, a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas. Neste sentido, sua atuação se dará como limite da tributação, de forma a preservar o mínimo vital, impedir a confiscatoriedade e evitar o cerceamento a outros direitos constitucionais.

Não é por nada que a jurisprudência alemã do BVerfG (Tribunal Constitucional Federal) exige que o princípio da justiça fiscal esteja ancorado na regra da igualdade geral e que os ônus sejam distribuídos conforme a capacidade econômica de cada sujeito passivo¹⁶⁷, ou seja, conforme a capacidade econômica relativa.

Se doutrinadores estrangeiros (italianos, alemães e outros), à luz do Direito positivo de seu país, observam que a capacidade econômica subjetiva é um dos aspectos mais negligenciados juridicamente, entre nós, pode-se afirmar que esbarramos em um vazio jurisprudencial e doutrinário extraordinário.¹⁶⁸

A capacidade econômica deverá, por conseguinte, estar atrelada a uma capacidade real, individual e efetiva; deverá, verdadeiramente, existir riqueza em cada sujeito que for chamado a satisfazer o tributo.¹⁶⁹

O artigo 145, §1º, portanto, ao referir à pessoalidade "sempre que possível", não autoriza o legislador a atuar discricionariamente ante sua utilização. Não se trata de uma cláusula permissiva; Regina Helena Costa¹⁷⁰ entende ser a expressão, "sempre que possível",

¹⁶⁶ Misabel Derzi entende que corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal livremente disponível para o consumo e, da mesma forma, também disponível para o pagamento do tributo. Em função disso, estar-se-ia realizando os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição de confisco e igualdade, consoante aos artigos 145, §1º, 150, II e IV da CF. (BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997).

¹⁶⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p.199.

¹⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 693.

¹⁶⁹ MORENO, Alejandro Menéndez. **Derecho financiero y tributario**: parte general, lecciones de cátedra. 10. ed. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 80.

¹⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p.96.

totalmente inútil, em razão da atuação do Direito se dar apenas no campo da possibilidade. Conforme BALEEIRO (1997, p.694), o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a personalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.¹⁷¹

No que tange ao aspecto pessoal, a referida expressão denota que incidirá toda vez que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte, estando a personalização dos impostos condicionada à viabilidade jurídica de considerar a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária.¹⁷²

A abrangência do princípio da capacidade contributiva aos impostos ou a todos os demais tributos é discutida pela doutrina italiana há décadas e, até os dias atuais, ainda suscita diversos debates. Há uma grande controvérsia doutrinária quanto à aplicação do referido princípio; alguns entendem que está limitado aos impostos, enquanto que outros defendem ser observável para todos os tributos.¹⁷³

Uma interpretação literal permitir-nos-ia chegar à errônea conclusão de que tal princípio seria aplicável apenas aos impostos, não sendo aplicável aos demais tributos. Porém, deve-se ter em conta que o princípio da capacidade contributiva não decorre apenas do art. 145, §1º da CF, como anteriormente referenciado.

A doutrina não questiona a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade econômica aos impostos, pois sua cobrança está, necessariamente, condicionada à demonstração de riqueza do contribuinte para que não haja oneração excessiva.

Todavia, louvável é a tese de que seja o princípio da capacidade contributiva aplicável a todos os demais tributos. Neste sentido ensinam: José Marcos Domingues de Oliveira¹⁷⁴, Luciano Amaro¹⁷⁵, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁷⁶, Leandro Paulsen¹⁷⁷, dentre outros¹⁷⁸.

¹⁷¹ Ives Gandra refere que a utilização pelo legislador da expressão "sempre que possível", só pode estar relacionada à espécie "imposto", sendo que nos indiretos a graduação não tem como ser pessoal. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na constituição**. 6. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 109).

¹⁷² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

¹⁷³ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 120.

¹⁷⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 77.

¹⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 142.

¹⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1998: sistema tributário**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 46-62.

Ressalte-se, porém, que a referência restritiva da Constituição aos *impostos* (e não aos tributos) é incabível e incompreensível. Apequena o princípio da capacidade contributiva, que, como se demonstrará adiante, se aplica a todos os tipos de exações tributárias. Rompeu a Carta com a tradição constitucional pátria e desprezou a correta recomendação da Comissão de Arinos (que submetia todos os *tributos* ao princípio, no mesmo diapasão da Carta de 1946, favorecendo a equânime distribuição das cargas fiscais).¹⁷⁹

Seja como princípio pressuposto da tributação, seja como critério de graduação do tributo, não poderá ser concebido um sistema tributário parcialmente adequado à capacidade contributiva, de forma que apenas alguns tributos respeitem a Ordem Constitucional e outros não.¹⁸⁰ Caso contrário, estar-se-ia violando o princípio da isonomia - o único critério que permite a discriminação válida como forma de igualar ou desigualar indivíduos no âmbito tributário.¹⁸¹

4.2 A capacidade contributiva e a possibilidade da sua ponderação com outros princípios

O pagamento de tributos é um dever a que estão submetidos todos os cidadãos pelo simples fato de viverem em sociedade; isso lhes permite o desfrute dos diversos direitos

¹⁷⁷ PAULSEN, p. 78 Entende o autor que "embora o texto constitucional positive o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) –, cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual."

¹⁷⁸ "La capacidad económica debe exigirse en todos los tributos". (ORTEGA Rafael Calvo. **Curso de derecho financiero**: I. Derecho Tributario (parte general). 11. ed. Pamplona: Thomson Civitas, 2007, p. 53). Da mesma forma entende Miguel Ángel Martínez Lago, o qual também entende que a ideia de capacidade contributiva se trata de uma noção extremamente importante, pois sua proteção não se limita apenas ao campo de abrangência dos tributos, devendo ser entendida também como uma diretriz para orientar os gastos dos entes públicos. (LAGO, Miguel Ángel Martínez; MORA, Leonardo García de La. **Lecciones de derecho financiero y tributario**. 6. ed. Madrid: Iustel, 2009, p. 74). Difini, em contraponto, entende que o princípio da capacidade contributiva só se aplica aos impostos em função da disposição expressa do art. 145, §1º da CF. (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p.83).

¹⁷⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 48 O autor continua, ainda, referindo que (...) "a capacidade contributiva tem aplicação muito mais ampla aos impostos porque estes gravam fatos da vida econômica provada que independem de qualquer atividade estatal específica referida pelo contribuinte, e, por isso, neles avulta o fator 'riqueza do contribuinte'. Mas isso não justifica negar ao princípio eficácia quanto aos demais tributos". (OLIVEIRA, op. cit., p. 82)

¹⁸⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 78.

¹⁸¹ "Do contrário, insista-se, o sistema tributário não se consubstanciaria num todo homogêneo, dogmaticamente integrado, de exações orientadas unitariamente, mas se transformaria em massa homogênea, coxa. Atenderia, quiçá, e na melhor das hipóteses, à compatibilização da carga fiscal com a renda nacional, em grandes números, respeitando talvez a ciência matemática, facilitando a contabilidade dos resultados globais da arrecadação; mas certamente arriscaria desrespeitar a riqueza no plano individual, quando é precisamente de garantias individuais de que se trata, destas que impende proteger particularmente num quadro de hipertrofia do Estado". (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, P.79).

fundamentais assegurados pelo Estado. Todavia, para que haja o efetivo exercício pelo contribuinte do dever de pagar tributos, as exações cobradas devem obedecer determinados limites de forma a não se transformarem em verdadeiros obstáculos à vida do cidadão.

A capacidade contributiva é um princípio que se presta à concretização dos direitos fundamentais individuais tais como a igualdade e o direito de propriedade.¹⁸² Mas não apenas a isso; tal princípio serve de arrimo a vários outros que dele se desprendem ou dele são meros corolários.¹⁸³

O referido princípio é visto, conseqüentemente, como uma limitação ao poder de tributar ao lado de outros princípios que têm a mesma função como o da legalidade, o da igualdade, o da proporcionalidade o da não confiscatoriedade e o da tipicidade. Por ser uma forma de limitação à tributação, origina dois balizadores à atuação do Fisco: o mínimo existencial como limite inferior e a vedação ao caráter confiscatório como limite superior.¹⁸⁴

A **igualdade** é um conceito que direciona o ser humano à busca pela justiça. Em razão disso, o princípio da igualdade é visto como sendo de natureza superior¹⁸⁵, capaz de originar outros princípios, tais como a capacidade contributiva.

Afirmar-se constituir o princípio da capacidade contributiva um subprincípio¹⁸⁶, derivado do primado da igualdade, não significa apegar sua importância, mas apenas identificar sua inegável conexão com a ideia de isonomia, sem a qual se esvaziariam seus significado e sentido.¹⁸⁷

¹⁸² BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

¹⁸³ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.695. Em razão disso, deve-se ter em conta que a tributação não pode ser muito custosa quer para o Estado, quer para o cidadão - não podendo ser desenhada para estimular o ócio nem para desestimular o desenvolvimento econômico (DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 98). É, portanto, meio para a viabilização da vedação ao confisco, na forma de garantia do direito de propriedade, e também da igualdade, em razão de ser o princípio nuclear do qual partem. Os demais tais como a pessoalidade, a unicidade, a generalidade, a progressividade e a universalidade são apenas subprincípios do princípio da capacidade contributiva. (BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 697).

¹⁸⁴ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 103

¹⁸⁵ Paulo Antonio Caliendo Veloso da Silveira entende o princípio da igualdade tem condição de um sobreprincípio do qual derivam outros princípios, tais como o da capacidade contributiva. (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 287).

¹⁸⁶ Marco Aurélio Greco - Planejamento tributário, 2ª Ed, apud Costa, p. 42 diz que primeiramente deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação se justifique e, depois, sendo cabível o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade. COSTA entende que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva e não pode ser dissociada daquela.

¹⁸⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 43.

Desde os tempos de Aristóteles, se parte do pressuposto de que os homens são naturalmente desiguais entre si e, em razão disso, seria necessária a identificação das diferenças existentes entre as pessoas para a concreta efetivação do princípio da igualdade.¹⁸⁸

El mandato de igualdad en la formulación del derecho exige que todos sean tratados igual por el legislador. Pero, ¿qué significa esto? Es fácil decir qué es lo que no puede significar. No puede significar ni que el legislador tiene que colocar a todos en las mismas posiciones jurídicas ni tenga que procurar que todos presenten las mismas propiedades naturales y se encuentren en las mismas situaciones fácticas.
189

José Marcos Domingues de Oliveira (1998) desdobra a igualdade em: princípio da generalidade¹⁹⁰, princípio da igualdade tributária¹⁹¹, princípio da capacidade contributiva enquanto pressuposto ou fundamento do tributo¹⁹² e princípio da capacidade contributiva enquanto critério de graduação e limite da tributação¹⁹³.

Como forma de aferição do critério de igualdade ou desigualdade aplicado aos contribuintes, tem-se o princípio da capacidade contributiva.¹⁹⁴ Roque Antonio Carrazza¹⁹⁵ aponta que: "O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos".

¹⁸⁸ A lei da igualdade está em tratar desigualmente os desiguais na medida da sua desigualdade, de forma que haja uma discriminação obtida por meio de um critério de comparação. Kelsen entende que seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos, sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, entre sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres.

¹⁸⁹ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2001, p. 384.

¹⁹⁰ Todos são iguais perante a lei e todos devem ser por ela tributados.

¹⁹¹ Contribuem todos aqueles que possuem riquezas de forma igualitária.

¹⁹² Tributação da riqueza que exceder o mínimo vital.

¹⁹³ Cotejo da tributação com diversos princípios e garantias constitucionais - não podendo ser ela excessiva, proibitiva ou confiscatória.

¹⁹⁴ La igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la CE. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, le que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta. - TC sentencia 27/1981. (MORENO, Alejandro Menéndez. **Derecho financiero y tributario**: parte general, lecciones de cátedra. 10. ed. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 82. "O conteúdo da capacidade contributiva, decorre do princípio geral da igualdade e deriva da ideia de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição dos encargos e sacrifícios públicos." (CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**: Igualdade, Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo. 2012. 169 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2012, p.88). "Deve-se saber que princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva possuem o mesmo conteúdo normativo e, portanto, o mesmo âmbito de aplicação. O princípio da igualdade é mais amplo que o da capacidade contributiva, em razão da amplitude da aplicação ser mais extensa, pois se refere às normas que tem por finalidade primária a criação de encargos e também às que tem por finalidade primária a alteração de comportamentos". (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.370).

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 65.

A posição do STF em relação à matéria corrobora tal entendimento: "(...) registre-se que o princípio da isonomia implica, no campo tributário, que se busque alcançar a justiça tributária. Esta, a seu turno, realiza-se através do princípio da capacidade contributiva..." (RE 153.771-0-MG, Tribunal Pleno, DJ 05.09.1997, Rel. Min. Moreira Alves)

Essa identidade de todos, percebida em razão do princípio da igualdade, leva-nos à conclusão de que se todos são iguais perante a lei, todos são obrigados a contribuir¹⁹⁶ para a manutenção dos serviços estatais. É, portanto, justo e adequado que aquele que possua maior riqueza seja incumbido, proporcionalmente, de um ônus maior no pagamento dos tributos do que aquele que possui menor riqueza.¹⁹⁷

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Mas, em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, *além disso*, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva. Os autores, porém, geralmente sustentam que a igualdade absorve a capacidade contributiva, sob a crítica de Marco Aurélio Greco, que antepõe o princípio da capacidade contributiva ao da igualdade.¹⁹⁸

A capacidade contributiva é, em verdade, um critério de aplicação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário¹⁹⁹ e a graduação tributária, fixada em função da capacidade econômica dos sujeitos, soa legítima, conformando-se aos ditames do princípio da isonomia.²⁰⁰

¹⁹⁶ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem demonstrado estreita vinculação do princípio da igualdade com as finalidades estatais, já que elas podem funcionar como fundamentos justificadores de um tratamento diferenciado entre os contribuintes, uma vez que não há violação do princípio da igualdade, haja vista ser vedado apenas o tratamento diferenciado injustificado entre os contribuintes. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 348).

¹⁹⁷ "A questão de como repartir o ônus tributário global entre os diversos cidadãos é uma questão de justiça que deve ser resolvida de acordo com critérios adequados. A finalidade da obtenção de receitas não permite uma distribuição arbitrária dos impostos entre os cidadãos. O princípio da capacidade contributiva, que tem raízes profundas numa convicção moral generalizada e a ela corresponde é adequado à matéria". (TIPKE, Limites da integração em Direito Tributário, in *Direito Tributário Atual*, coord. Rui Barbosa Nogueira, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1983, vol. III, p. 518-519, apud OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 7).

¹⁹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 139, 140.

¹⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e capacidade contributiva**. RDT, n. 55, p.49, 1991. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 68 e ss. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.372.

²⁰⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41. "O princípio da igualdade tributária revela-se, assim, como uma limitação expressa formal - em

Andrei Pitten Veloso entende que:

No se puede negar la aplicación del principio de capacidad contributiva para concretar el de igualdad tributaria con base en la mera alegación de persecución de fines no fiscales, como si cualquier fin externo al Derecho Tributario pudiera justificar la restricción (o violación) del principio de igualdad tributaria.²⁰¹

Para que haja um sistema tributário justo, cada qual precisa contribuir na medida da sua capacidade contributiva; por isso, como condição primeira para efetivação do princípio da igualdade, fundamento da capacidade econômica, tem-se a **generalidade**. Tal princípio, atrelado à igualdade e à capacidade contributiva representaria a proibição de que haja discriminação ou de que sejam concedidos privilégios em matéria fiscal.²⁰²

DIFINI assim define: “Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência”.²⁰³ Sua relação com outros critérios constitucionais e, sobretudo, com direitos e garantias fundamentais permite perceber que a generalidade se trata de um aspecto da igualdade²⁰⁴ que busca evitar discriminações ou privilégios dentre os chamados a contribuir. Assim, perceptível resta a violação à generalidade e à igualdade quando da utilização de um critério de repartição das cargas tributárias carente de qualquer justificação razoável e, portanto, incompatível com um sistema tributário justo consagrado na Constituição.

relação à aplicação da lei - e material - em relação à elaboração da lei - ao poder de tributar: encontra-se no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; orienta o aplicador da norma; exige a atuação do legislador para igualar pessoas, inclusive por meio de tratos díspares; e proíbe a utilização de critérios que não estejam em sintonia com o Texto Constitucional". (CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: Igualdade, Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo**. 2012. 169 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2012, p.84-85).

²⁰¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **El principio de igualdad tributaria de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 185. Ressalta, ainda, o autor que: "En efecto, ha de existir una igualdad en la relación extrafiscal, de manera que alcance a todos los ciudadanos que tienen que soportar la orientación estatal y a ninguno que no deba someterse a ella. Si el legislador pretende, por ejemplo, limitar una conducta no deseada socialmente, tiene que establecer una regulación que comprenda a todos los contribuyentes que puedan adoptarla, a fin de que la inducción extrafiscal no sea parcial". VELLOSO, Andrei Pitten. **El principio de igualdad tributaria de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 366.

²⁰² LAGO, Miguel Ángel Martínez; MORA, Leonardo García de La. **Lecciones de derecho financiero y tributario**. 6. ed. Madrid: Iustel, 2009, p. 78-79.

²⁰³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 88

²⁰⁴ "Respecto del significado de ambos principios, cabe indicar que si el principio de generalidad propugna que los tributos recaigan sin excepción sobre todos los que manifiesten capacidad económica, el de igualdad pretende que sean gravados con la misma intensidad, esto es, por igual." (MORENO, Alejandro Menéndez. **Derecho financiero y tributario**: parte general, lecciones de cátedra. 10. ed. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 82). "Es pacífico considerar que la generalidad representa la primera condición para realizar la igualdad, pues en un sistema tributario sólo podrá ser justo si todos los que deben contribuir, efectivamente lo hacen de acuerdo con su capacidad económica". (LAGO, Miguel Ángel Martínez; MORA, Leonardo García de La. **Lecciones de derecho financiero y tributario**. 6. ed. Madrid: Iustel, 2009, p. 78).

Naturalmente, no quiere decir que el sistema de tributos más perfecto es aquel que hace pagar a todos y cada uno de los miembros de la comunidad una misma cantidad de dinero.

Tal sistema sería, por el contrario, absolutamente injusto. Sería injusto que hiciera pagar a quien no puede. A quien no tiene, en absoluto, medios con qué realizar el pago. Sería injusto que se hiciera pagar lo mismo al titular de una gran fortuna que el más humilde de los ciudadanos.

Por eso, los textos constitucionales actuales consagran un tercer principio, el principio de capacidad económica. Pero la capacidad económica, más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se haya hoy universalmente consagrado.

Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan, naturalmente. Todos los que tengan capacidad económica para soportar las cargas que representan.

Todos son iguales para el legislador a la hora de implantar los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes.²⁰⁵

A proteção do **mínimo existencial** fundamenta-se na liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade; é um direito público subjetivo do cidadão que carece de conteúdo específico, abrangendo qualquer direito, ainda que originariamente não fundamental, considerado em sua dimensão essencial e inalienável.²⁰⁶

Neste sentido entende Ricardo Lobo Torres²⁰⁷ que "a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade" e ressalta, ainda, que "O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva seu balizamento e jamais seu fundamento".

Os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte, que efetivamente só tem início após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e patrimônio.²⁰⁸ No momento em que o tributo passa a incidir sobre os recursos destinados às necessidades básicas e fundamentais da pessoa, fere o princípio da capacidade contributiva e será, portanto, inconstitucional.

²⁰⁵ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. v.1., p. 58.

²⁰⁶ LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário**: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: J. de Oliveira, 1999, p. 85, 86. "Tal cantidad no puede ser objeto de gravamen, porque se destina a la satisfacción de las necesidades vitales mínimas de tu titular". (MORENO, Alejandro Menéndez. **Derecho financiero y tributario**: parte general, lecciones de cátedra. 10. ed. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 83).

²⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 163-4. v. 3.

²⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 697.

Ainda que a doutrina brasileira seja divergente quanto à classificação do mínimo existencial²⁰⁹, entendemos mais razoável a tese de Ricardo Lobo Torres²¹⁰, o qual entende ser o mínimo existencial um direito fundamental intimamente ligado à dignidade da pessoa humana, princípio esse norteador de todo sistema constitucional brasileiro.

Embora não haja sido expressamente previsto em nossa constituição, o mínimo existencial pode ser reconhecido a partir da interpretação sistemática de diversos dispositivos constitucionais²¹¹ e o conceito que pode ser daí extraído é bastante maleável e revela, especialmente em face do art. 7º, IV da CF, que o mínimo existencial está vinculado à satisfação das necessidades vitais básicas relacionadas à moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. A maior dificuldade está, porém, na quantificação, uma vez que varia conforme a realidade da sociedade a ser analisada.

Ocorrendo tributação daqueles que não revelam capacidade contributiva, ou seja, incidência sobre o mínimo vital, estar-se-ia obstaculizando a efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, o que se revelaria como inconstitucional.²¹² Não se está diante de obrigar o Estado a fornecer o referido mínimo a cada cidadão, mas o compeli-lo a preservar o que cada um adquiriu e que é indispensável à sua sobrevivência com um mínimo de dignidade. É, portanto, imprescindível sua observação para a consolidação do princípio da capacidade contributiva.

²⁰⁹ Regina Helena Costa entende tratar-se de hipótese de isenção, da mesma forma, para José Souto Maior Borges, essa isenção do mínimo existencial é ditada por considerações sociais de natureza diversa como a convivência prática, a justiça fiscal e a compensação econômico-financeira. Sainz Bujanda defende que nesses casos, inexistente capacidade contributiva, pois para ele, as satisfações das necessidades básicas individuais não configuram aptidão para contribuir.

²¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** : valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.v. II.

²¹¹ Segundo GREGORIO, Argos. Eficácia e alcance da capacidade contributiva, - Doutrinas essenciais - p.905, "embora não esteja previsto expressamente como estava na Carta de 1946, o mínimo vital encontra-se implicitamente inserido no §1º do art. 145 do texto de 1988". (GREGORIO, Argos. **Eficácia e alcance da capacidade contributiva**. In: Doutrinas essenciais: Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. v.2. p. 893-921.)Ricardo Lobo Torres entende que pode ser depreendido dos arts. 5º, XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXVI, art. 150, VI, 153, §2º, II, 153, §4º, 198, 203, 206, IV, 208, I e 212 da CF. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** : valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.v. II.

²¹² "O próprio Constituinte, aliás, já estabelece imunidades com vista a impedir que a tributação implique lesão a tal princípio, estabelecendo, por exemplo, a gratuidade da certidão de nascimento e do registro de óbito aos reconhecidamente pobres. O legislador ordinário também age no sentido da preservação do mínimo vital ao estabelecer uma faixa de rendimentos isenta do imposto de renda, o que nada mais significa senão determinar que a tributação direta se dê relativamente aqueles que têm condições de contribuir sem prejuízo da sua subsistência, ou seja, sem que tal acabe por impor sacrifício demasiado que acabe por impedir o acesso a bens indispensáveis para uma vida digna". (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 124).

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. (...) Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou total. (...) o princípio da "unidade do ordenamento jurídico" determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.²¹³

Não pode, dessarte, a tributação incidir sobre o mínimo necessário á sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana. Não permitir que a tributação desrespeite o mínimo vital é o mesmo que limitá-la ao seu patamar mínimo.

A vedação expressa aos **efeitos confiscatórios** dos tributos está prevista no art. 150, IV da CF²¹⁴ e é vista como sendo o limite superior da capacidade contributiva, haja vista sua existência até o momento em que o tributo passa a ferir o direito fundamental de propriedade previsto no art. 5º, XXII da CF.

O princípio²¹⁵ do não confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, de tal sorte que as leis que criam tributos não podem compelir os contribuintes a colaborar com os gastos públicos além do limite de suas possibilidades.²¹⁶

Hugo de Brito Machado entende que "se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será

²¹³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

²¹⁴ Ives Gandra entende que o constituinte utilizou de forma correta a expressão "efeito confisco" ao invés de meramente "confisco"; para ele, a expressão "efeito" da imposição permite uma reflexão mais ampla sobre a intenção do legislador. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Breves comentários sobre a capacidade contributiva**. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n.10, p. 12-18, jul. 1996, p. 16). Segundo Ricardo lobo torres, corresponde à proibição de excesso, que representa uma vedação constitucional decorrente dos próprios direitos fundamentais, e não uma característica da justiça ou da capacidade contributiva. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** : valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.v. II, p. 304).

²¹⁵ "El llamado principio de no confiscatoriedad no es propiamente un principio tributario con una esencia creativa y susceptible de ser utilizado como una herramienta metodológica. Es más bien un límite al poder tributario." (ORTEGA Rafael Calvo. **Curso de derecho financiero**: I. Derecho Tributario (parte general). 11. ed. Pamplona: Thomson Civitas, 2007, p.61).

²¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 70, 71. Como já referido, não é permitido ao fisco a tributação do mínimo vital do contribuinte de forma a manter intocada a porção de riqueza (patrimônio) do contribuinte necessária para lhe garantir um padrão adequado de vida e uma existência digna. "Neste contexto, parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência – não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa, logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade." (VIEIRA DE ANDRADE, J. C.Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976. 2ª ed. Coimbra: Almedina, p. 388 *apud* PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 79).

confiscatório".²¹⁷ Pode-se perceber então que para a verificação do caráter confiscatório de um tributo é necessário que se leve em consideração a carga tributária global.

Neste sentido, Micaela Domingues Dutra disserta que

Situações absurdas são facilmente perceptíveis, e quanto a estas não existe discussão. Todavia, o grande problema reside nas situações intermediárias. No direito nacional não se tem um parâmetro construído sobre a questão. A maioria dos doutrinadores não enfrenta diretamente o tema, ou repassa a obrigação de sua análise para o Judiciário ou para o Legislativo.²¹⁸

O tribunal constitucional alemão entendeu, na sentença de 22 de junho de 1995, que, para não incorrer em confiscatoriedade, dever-se-ia observar o limite máximo de incidência no patamar de 50% dos rendimentos.

Ensina Klaus Tipke que: "A capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva"²¹⁹.

Se os diversos tributos incidentes, somados, representarem obstáculo à sobrevivência e ao desenvolvimento do contribuinte, há confiscatoriedade. Em razão disso, faz-se necessária uma revisão daquele tributo para que não ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. O confisco seria desproporcional, uma forma de aniquilamento da capacidade contributiva, o que violaria a graduação determinada pela Constituição Federal.

Embora GOLDSCHMIDT²²⁰ entenda que o uso de finalidades extrafiscais no tributo afigura-se de difícil ou impossível compatibilização com o princípio da capacidade contributiva, da igualdade e da generalidade, ousamos discordar, pois acreditamos haver, sim, compatibilidade entre os institutos, de forma que não se possa permitir, ante a

²¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. São Paulo: Dialética, 2004, p.74. Não divergindo desse posicionamento, o Min. Celso de Mello no acórdão prolatado na MC da ADI 2010/DF entendeu que: "resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte".

²¹⁸ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 113. "La doctrina que el Tribunal Constitucional ha ido sosteniendo hasta el momento sobre el principio de capacidad económica tiene unos perfiles muy imprecisos. A la temprana declaración de que dicha noción 'obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra' vino una más que evidente flexibilización (...) y así se estableció que "basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo". (LAGO, Miguel Ángel Martínez; MORA, Leonardo García de La. **Lecciones de derecho financiero y tributario**. 6. ed. Madrid: Iustel, 2009, p. 77).

²¹⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária: **Estudos em homenagem a Brandão Machado**. Cood. Por SHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. São Paulo, 1998, p.66 *apud* DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 112.

²²⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 189.

extrafiscalidade, que se tribute em patamares capazes de afetar a dignidade da pessoa humana, princípio consagrado como fundamental na Constituição Federal.

A **progressividade** é um dos modos pelos quais se revela e viabiliza a aplicação da capacidade contributiva²²¹; não se trata de uma decorrência necessária, mas de um mero refinamento. Faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior.²²²

É resultante do agravamento simples do ônus tributário à medida que ocorre o aumento da base de cálculo - implica tributação maior para situações em que a base de cálculo for superior e, portanto, pressupõe maior capacidade contributiva daquele submetido às maiores alíquotas.

A adequação do tributo à capacidade contributiva de cada um encontra, ainda, respaldo no princípio da **proporcionalidade**²²³, "em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva".²²⁴ A proporcionalidade revela apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do tributo.

Humberto Ávila doutrina que:

Adequada é a medida cuja utilização provoque efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal. Por exemplo, se a finalidade da tributação é proteger o meio ambiente, o mecanismo pelo qual ela é exteriorizada deve produzir efeitos que contribuam para a proteção do meio ambiente. O fundamento de validade da exigência de adequação decorre da própria finalidade positivamente estabelecida: a instituição da mesma finalidade pressupõe a adoção de comportamentos que levem à sua realização, deslegitimando qualquer outro.²²⁵

A capacidade contributiva exige que haja justiça quanto à incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas em algumas situações. "O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta".²²⁶

²²¹ Em decisão no RE 573.675, o STF entendeu que a "progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva".

²²² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 142. Alguns doutrinadores consideram a progressividade como subprincípio da capacidade contributiva.

²²³ A proporcionalidade não se trata de princípio geral do Direito, mas simplesmente de uma técnica incidental, inconfundível com o princípio da proporcionalidade. "em termos de justiça fiscal, a proporcionalidade substitui, com vantagem, a técnica da progressividade, pois assegura o incremento gradativo da arrecadação tributária, proporcional ao aumento da base de cálculo, sem ressaltar para os excessos". (DENARI, Zelmo. **Breves considerações à margem da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 124, p. 76-91, jan. 2006, p. 81).

²²⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 141.

²²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 162.

²²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 141.

A capacidade contributiva é a "norma tributária" da igualdade e da generalidade, uma "norma" de justiça tributária.²²⁷

De esta manera, cada pieza casa con las demás y sobresale esa idea de la capacidad económica como el presupuesto lógico del deber de contribuir, la base común sobre la que se proyectan los demás principios informadores del mismo u la compatibilidad del empleo de los tributos con fines de redistribución, que no de destrucción o eliminación de los derechos, rentas y/o bienes de los particulares.²²⁸

Em suma, o Estado não poderá, de forma alguma, impedir, por meio da tributação, o livre exercício da atividade humana em razão das suas necessidades financeiras. Hão de ser, por conseguinte, restringidas as necessidades do Estado, de forma a salvaguardar as pessoas e seus direitos.

5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM FACE DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

A natureza possui valor inestimável à vida. Assegurar a cada ser humano um meio ambiente ecologicamente equilibrado é pressuposto para a fruição plena de um estado de bem-estar e de equidade, não por nada que essa estabilização é um constante desafio social e político. É necessário garantir a todos a plena aplicação do estatuto de direitos fundamentais que considera o meio ambiente como um conjunto de condições que formam o contexto da vida humana.

É somente através do equilíbrio ambiental que se tem sadia qualidade de vida e, portanto, ainda que o paradigma do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado ilumine a legislação ambiental, sua aplicabilidade depende também da adaptação do sistema jurídico às dimensões econômicas e sociais.²²⁹

A conjugação das legislações, tributária e ambiental, necessita de uma interpretação sistemática dos direitos e dos fatos da vida, de forma a adequá-las ao contexto histórico-social. E, em razão de uma interpretação sistemática do texto constitucional, é possível que se perfectibilizem intervenções por meio de instrumentos econômicos em benefício da tutela do

²²⁷ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 125.

²²⁸ LAGO, Miguel Ángel Martínez; MORA, Leonardo García de La. **Lecciones de derecho financiero y tributario**. 6. ed. Madrid: Iustel, 2009, p.86.

²²⁹ TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. **O Direito ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado como Direito Fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.p.75.

bem ambiental haja vista ser o meio ambiente um direito humano consagrado na Carta Magna.²³⁰

5.1 O meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito a ser efetivado pelo Estado

O despertar ecológico é algo relativamente recente, ainda que já esteja bastante avançado em diversos locais do mundo; em função de ser "novidade", carece de melhores proteções jurídicas.²³¹

Como já referido, a Lei 6.938/81 conceitua o meio ambiente; porém, traz um conceito bastante criticado pela doutrina. Prepondera a conceituação de meio ambiente proposta pelo renomado autor de Direito Ambiental, Édís Milare:

Numa visão estrita, o meio ambiente nada mais é do que a expressão do patrimônio natural e as relações com e entre os seres vivos. Tal noção, é evidente, despreza tudo aquilo que não diga respeito aos recursos naturais. Numa concepção ampla, que vai além dos limites estreitos fixados pela ecologia tradicional, o meio ambiente abrange toda a natureza original (natural) e artificial, assim como os bens culturais correlatos.²³²

Atualmente, a tutela jurídica do ambiente é uma exigência mundialmente reconhecida.

²³⁰ VIERA, Bruno Soeiro. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2011, p. 171.

²³¹ No direito comparado tem-se: a constituição chilena (1972) que assegura a todos um ambiente livre de contaminação, impondo ao estado dever de velar para que esse direito não seja transgredido; a constituição do Panamá (1972) que estabelece como dever fundamental do estado propiciar um meio ambiente sadio e combater a poluição; a carta da Iugoslávia (1974), a qual prevê que o homem tem direito a um ambiente de vida sadio; a constituição da Grécia (1975), que entende ser obrigação do Estado proteger o ambiente de forma que adote medidas preventivas ou repressivas com vistas a conservação dele; a de Portugal (1976) que estabelece o direito fundamental do homem à qualidade do meio ambiente entre os "direitos e deveres sociais"; a Carta Chinesa (1978) - estado protege o meio ambiente e os recursos naturais tomando medidas preventivas e lutando contra a poluição e os males comuns e a Constituição da Espanha (1978) que estabelece que todos tem direito a desfrutar de um meio ambiente adequado ao desenvolvimento da pessoa, assim como o dever de conservar. (MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário**. 7. ed. rev. atual. reform. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 113).

²³² MILARÉ, Edis. **Direito Ambiental: a gestão ambiental em foco**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 6 ed. rev. atual., 2009, p. 113. O STF conceituou o direito ao meio ambiente : "como um típico direito de terceira geração que assiste, de modo subjetivamente indeterminado, a todo o gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação - que incumbe ao Estado e à própria coletividade - defendê-lo e preservá-lo em benefício das presentes e futuras gerações". **MS 22.164-0-SP**. J. 30.10.1995, DJU 17.11.1995 relator: Celso de Mello.

As Constituições brasileiras anteriores à de 1988 jamais se preocuparam com a proteção do meio ambiente de forma específica e global. A Constituição Federal²³³ atual foi a primeira das que tivemos a mencionar o termo "meio ambiente". Nossa Carta de 1988 é considerada o texto mais avançado do Planeta em matéria ambiental; e, por isso, é, por alguns doutrinadores, denominada "constituição verde"²³⁴, tal o destaque por ela dado à proteção do meio ambiente.

Édis Milaré entende que "a sadia qualidade de vida só pode ser conseguida e mantida se o meio ambiente estiver ecologicamente equilibrado. Ter uma sadia qualidade de vida é ter um meio ambiente não poluído".²³⁵ O equilíbrio ecológico não quer dizer que as condições naturais não serão alteradas, mas que haverá harmonia entre os vários elementos que compõe o meio ambiente.

Ante a essencialidade da manutenção de parâmetros ecológicos mínimos à vida dos seres humanos, legitimada resta a caracterização do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental. Trata-se de um direito de interesse difuso, pois não se esgota em uma só pessoa, mas espira para uma coletividade indeterminada.

É visto como um direito fundamental²³⁶ em razão da sua elevada importância à sadia qualidade de vida e da sua imprescindibilidade à vida humana. Sua finalidade precípua é a defesa dos recursos ambientais de uso comum, necessários a uma vida digna. Ainda que não conste no catálogo dos direitos fundamentais, é assim reconhecido.²³⁷

²³³ O direito ao meio ambiente encontra base normativa no capítulo VI do Título VIII (Da ordem social), consubstanciada toda ela no art. 225, com seus parágrafos e incisos.

²³⁴ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 7. ed. rev. atual. reform. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 115.

²³⁵ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 7. ed. rev. atual. reform. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 112.

²³⁶ Os estudiosos do tema denominam o instituto de diversas formas: direitos do homem, direitos humanos, direitos fundamentais, direitos individuais, direitos subjetivos públicos, liberdades públicas, dentre outras - cada expressão define o momento histórico de seu surgimento, o conceito de uma época e como será tratado em particular quando da sua análise. Os direitos naturais foram positivados nos textos constitucionais no período pós Revolução Burguesa e Industrial, nos fins do século XVIII por meio de manifestações que buscavam estabelecer limites normativos ao poder do Estado absolutista.

²³⁷ TEIXEIRA, Orsi Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 67. "É um direito fundamental da pessoa humana, fundamental por ser essencial à vida humana" (ROSSIT, Liliana Allodi. O meio ambiente de trabalho no direito ambiental brasileiro. São Paulo: LTr, 2001, p. 55 *apud* TEIXEIRA, Orsi Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 67).

Trata-se de um direito humano fundamental²³⁸, universal, com assento na Constituição, cujos titulares são as pessoas sob a jurisdição do Estado brasileiro. Entendido por José Afonso da Silva como sendo o direito "de cada um como pessoa humana, independentemente de sua nacionalidade, raça, sexo, idade, estado de saúde, profissão, renda ou residência".²³⁹ O termo "todos" alarga a abrangência da norma jurídica, pois não pode ser pensado apenas na perspectiva individual; é necessário que seja considerado a partir do ponto de vista da coletividade, porque se trata de direito assegurado às presentes e futuras gerações. "O meio ambiente ecologicamente equilibrado - bem de uso comum do povo, núcleo do direito fundamental - pertence à humanidade".²⁴⁰

Em razão de ser patrimônio da humanidade, é dever de todos proteger e poupar os recursos ambientais; isso determina ao Poder Público a obrigação de fiscalizar as atividades poluidoras ou potencialmente poluidoras, limitando ou proibindo o uso dos recursos ambientais.²⁴¹

As normas que definem o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado classificam tal bem jurídico como inalienável e indisponível seja ao Poder Público, seja aos particulares, o que legitima sua defesa por meio judicial.²⁴²

Esse direito constitucional fundamental²⁴³ ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito indisponível, que resta demonstrado quando a Constituição Federal menciona que a preservação do meio ambiente deverá ser feita no interesse não só das

²³⁸ Visto sob a perspectiva subjetiva é interesse individual e sob a objetiva, é direito subjetivo coletivo transindividual.

²³⁹ SILVA, Daniel Cavalcante. **Finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil**. Prismas de Direito Político, Público e Mundial, Brasília, v.4, n.1, p.98-122, jan./jul. 2007.

²⁴⁰ TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 71-72.

²⁴¹ TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 72.

²⁴² O meio ambiente ecologicamente equilibrado é capitulado como um direito subjetivo da humanidade, já que, segundo Paulo Bessa Antunes, no sistema constitucional brasileiro, a Constituição, em seu art. 225, *caput*, incluiu o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado no rol dos direitos fundamentais, garantidos pelo Poder Judiciário. (TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 75).

²⁴³ Ingo Wolfgang Sarlet, ao abordar os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988, ressalta a distinção havida entre direitos fundamentais e direitos humanos. Para ele, direitos fundamentais são aqueles reconhecidos pelo direito constitucional positivo, enquanto que direitos humanos são os não reconhecidos pelo ordenamento jurídico de um povo. O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado embora seja direito humano também é um direito fundamental, no qual os titulares são desse modo, os indivíduos sob a jurisdição do Estado; e o direito ao meio ambiente como considerado direito humano é universal. (SARLET, Ingo Wolfgang. **Os Direitos Fundamentais Sociais na Constituição de 1988**, In: **O Direito Público Em tempos de Crise. Estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel**. SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p.138-139).

presentes como, igualmente, das futuras gerações. Trata-se, destarte, de um dever não apenas moral, mas também jurídico, constitucionalmente positivado, que prevê a transmissão desse patrimônio ambiental.

Como consequência legal da positivação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, incorporado na ordem jurídica brasileira, a Constituição criou um terceiro gênero: o bem ambiental como bem jurídico autônomo e distinto do direito de propriedade. De acordo com Liliana Allodi Rossit, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado está fora do catálogo, mas mesmo assim é fundamental porque objetiva garantir a sadia qualidade de um vida e a própria vida humana. Conforme sustenta com evidente acerto Ualdi Lammêgo Bulos, a propriedade ambiental não é um bem público nem bem privado: é bem de uso comum do povo e pertence à humanidade, às presentes e futuras gerações. O bem ambiental é de natureza difusa e não pode ser apropriado.²⁴⁴

O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito complexo, pois envolve não apenas função defensiva, como também função prestacional - o homem, titular do direito fundamental à proteção ambiental, é também sujeito ativo do dever fundamental de proteger o meio ambiente.²⁴⁵

Essa constitucionalização do referido direito, passa a exigir do Estado prestações positivas como dever fundamental de defender e proteger o meio ambiente, de forma que ele seja propício à vida humana.

Ao Estado incumbe²⁴⁶, dessa maneira, zelar, inclusive preventivamente, pela proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos, não somente contra os poderes públicos, mas também contra agressões provindas de particulares e até mesmo de outros Estados.²⁴⁷ Isso é decorrência do dever geral de efetivação que o Estado possui ante os direitos fundamentais. Com essa finalidade, o Estado passou a, progressivamente, intervir na atividade econômica, regulando e limitando o uso de bens ambientais.

²⁴⁴ TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 83.

²⁴⁵ MILARÉ, p.

²⁴⁶ Cria-se para o Poder público um dever constitucional geral e positivo, representado por obrigações de fazer, isto é, zelar pela defesa e preservação do meio ambiente. Não é uma mera faculdade. Não pode a administração deixar de proteger o meio ambiente a pretexto de que não se encontra entre suas prioridades públicas. (...) A defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado é tarefa do Estado, mas é, também, obrigação dos indivíduos para que se possa garantir o direito fundamental reconhecido e preexistente ao próprio Estado. (MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 7. ed. rev. atual. reform. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 190)

²⁴⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 149-150. As medidas a serem adotadas serão positivas, das mais diversas naturezas (por exemplo, por meio de proibições, autorizações, medidas legislativas de natureza penal, etc), com o objetivo precípua de proteger de forma efetiva o exercício dos direitos fundamentais. É dever do estado moderno a defesa dos interesses sociais, dentre os quais está o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A sustentabilidade, fundamento do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, é construída a partir do equilíbrio entre desenvolvimento econômico e proteção ambiental. A busca desse balanceamento deve ser constante e por todos os países²⁴⁸, com o intuito de transmitir às futuras gerações um meio ambiente tal qual, ou melhor, do que aquele que herdou.

Quem em sã consciência, poderia afirmar que o meio ambiente e a qualidade de vida da população brasileira encontram-se assegurados, para as presente ou futuras gerações, como, em linha de princípio, exige o art. 225 da Constituição Federal?

De fato, basta atentar-se para o que se passa à nossa volta para nos darmos conta de que, sem embargo do indigitado dispositivo constitucional, a natureza perece e a qualidade de vida declina, cumprindo aos homens de boa vontade evitar, a qualquer custo, o colapso do ecossistema. Nossas flores, nossos rios, nossos mananciais, nossa fauna, nossa atmosfera - em suma, todos os nossos recursos naturais - encontram-se ameaçados, pois a natureza tornou-se assustadoramente escassa. Como a lógica mais simples ensina que nosso planeta não cresce, o maior desafio que se irá enfrentar é o da sua preservação para as gerações futuras."²⁴⁹

Os danos aos recursos naturais - alguns que sequer podem ser mensurados - continuam constantemente ocorrendo, enquanto a legislação é aperfeiçoada e implementada.

O homem não sabe qual a verdadeira capacidade que o Planeta Terra possui para suportar tais danos. "Paira sobre a humanidade a ameaça de destruição das condições para uma vida saudável."²⁵⁰ Ainda que o paradigma do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado - direito fundamental - norteie a legislação ambiental, sua aplicabilidade está condicionada à efetiva adequação do sistema jurídico às dimensões econômicas e sociais.

Dessa forma, para a solução dos inúmeros problemas ambientais, o homem não só pode, como também deve, valer-se dos mecanismos tributários. Uma reestruturação do sistema tributário é capaz de solver problemas como os relativos ao crescimento econômico, ao desemprego, à degradação ambiental; em razão disso, passou-se a sustentar uma redução na carga tributária incidente sobre o trabalho, seguida de um aumento na carga tributária incidente sobre as atividades que prejudicam o meio ambiente social ou natural, buscando reduzir seu impacto social.²⁵¹

²⁴⁸ AMARAL, Paulo Henrique do. **Tributação ambiental**: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v. 13, n. 50, p. 212-234, abr./jun. 2008, p. 213.

²⁴⁹ DENARI, Zelmo. **Breves considerações à margem da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.124, p. 76-91, jan. 2006, p. 86.

²⁵⁰ TEIXEIRA, Orsi Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 75.

²⁵¹ DENARI, Zelmo. **Breves considerações à margem da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.124, p. 76-91, jan. 2006, p. 86.

É em função disso, que se defende a observação do princípio determinante da justiça fiscal em todos os ordenamentos jurídicos tributários, o qual preconiza a ideia: "a cada um segundo sua capacidade contributiva".

Cabe, por conseguinte, ao legislador proceder às adaptações necessárias à introdução de políticas de estímulo ou desestímulo de condutas ambientais, sendo irrelevantes as características específicas de cada modelo tributário. Dessa forma, a implementação de políticas fiscais exoneratórias²⁵², ou mesmo oneratórias²⁵³ deve ser efetivada nos conformes do princípio da capacidade contributiva, pois ante a preservação do meio ambiente, as referidas políticas concorrem para o pleno desenvolvimento da pessoa humana e para a remoção dos obstáculos ao desenvolvimento sustentável.²⁵⁴

A questão é de como repartir o ônus pela degradação ambiental com a utilização do princípio constitucional tributário a capacidade contributiva, de forma que sejam internalizados os custos da degradação pelo poluidor, mas com uma imposição tributária adequada e justa, de acordo com a sua capacidade contributiva.²⁵⁵

Nesse sentido, é importante que, como ressalta José Casalta Nabais, as exações tributárias não sejam encaradas como um sacrifício para os cidadãos, mas como um dever fundamental, como o contributo indispensável à vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado.²⁵⁶

5.2 A ponderação da capacidade contributiva com a defesa do meio ambiente

A capacidade contributiva é, nas palavras de DENARI, um dos mais requintados temas do Direito Tributário, que vem sendo ignorado pelos operadores jurídicos ao insatisfatoriamente solucionarem conflitos de interesse. Todavia, não há que se preocupar, uma vez que o próprio Direito é um sistema insatisfatório para a resolução dos conflitos.²⁵⁷

²⁵² Tais como: exoneração fiscal da industrialização de produtos recicláveis, de equipamentos antipoluentes, do plantio e cultivo de produtos agrícolas com adubos orgânicos, da criação de gado em pastagens naturais, do reflorestamento de áreas desmatadas, dentre outras.

²⁵³ A título de exemplo das políticas fiscais oneratórias tem-se a tributação sobre produtos derivados do petróleo, sobre a fabricação de herbicidas e pesticidas, sobre a montagem de veículos de propulsão mecânica, sobre a emissão de gases ou poluentes, sobre o fornecimento de água, dentre outros.

²⁵⁴ DENARI, Zelmo. **Breves considerações à margem da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.124, p. 76-91, jan. 2006, p. 87.

²⁵⁵ TEIXEIRA, Dálvio Leite Dias; TEIXEIRA, Silvia Maria Benedetti. **A constitucionalidade da tributação ambiental no Brasil**. Revista da AJURIS, Porto Alegre, v.16, n.115, p. 73-85, set. 2009, p. 82-83.

²⁵⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Livraria Almedina: Coimbra, 2009. p. 185

²⁵⁷ DENARI, Zelmo. **Breves considerações à margem da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.124, p. 76-91, jan. 2006, p.76.

A compatibilização do princípio da capacidade contributiva com os tributos com fins extrafiscais não é pacífica. Doutrinadores estrangeiros e nacionais dissitem em relação à observância do princípio da capacidade contributiva sobre a tributação extrafiscal. Embora alguns autores²⁵⁸, afirmem não ser possível a incidência do referido princípio, modernamente estudiosos têm se esforçado no sentido de buscar a compatibilização dos institutos, assim, entendemos que há a necessidade de respeitar o princípio da capacidade contributiva quando se está diante de tributação extrafiscal com fins ambientais²⁵⁹.

Alguns autores, como Giuliani Fonrouge e Sacha Calmon Navarro Coêlho e Klaus Tipke, defendem a incompatibilidade da extrafiscalidade com o princípio da capacidade contributiva.

Sacha Calmon Navarro Coêlho considera a extrafiscalidade incompatível com o a capacidade contributiva. Para ele não haveria que se falar em extrafiscalidade sem que houvesse a exacerbação da tributação, justamente pela utilização dos tributos com vista a atingir alvos distintos da mera arrecadação. "Nesses casos, a consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente é demasia".²⁶⁰

Para Klaus Tipke e Joachim Lang,

"O elevado valor do Bem Comum da proteção ao meio ambiente bem que justifica uma restrição de grande alcance do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, este não pode ser totalmente descartado: assim, a proteção do meio ambiente não justifica a retirada do que é necessário para a sobrevivência digna, por exemplo, não pode o imposto do petróleo tão elevado que pessoas de renda fraca

²⁵⁸ Assim entendem: CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: Igualdade, Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo**. 2012. 169 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2012, p. 30-31. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 83-84. FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. 3. ed., v.1, p.285. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 294. TABOADA, Carlos Palao. **El Principio de Capacidad Contributiva Como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a Los Impuestos Directos e Indirectos**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 286. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Traduzido por: Luiz Dória Furquim Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p 203. TIPKE, Klaus; YAMACHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39 e 62.

²⁵⁹ Neste sentido advogam: BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.500. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html> Acesso em: 20 jan. 2013. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2003. p. 71. DENARI, Zelmo. **Breves considerações à margem da Capacidade Contributiva**. RDDT, n.124, p. 86-87 DUTRA, Micaela Domingues. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 137 e ss. ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. 2ª Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

²⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 10.ed. rio de janeiro: forense, 2009, p.89.

não mais possam empreender viagens necessárias com o PKW a regiões que são escassamente providas de meios de transporte públicos".²⁶¹

Klaus Tipke e Douglas Yamashita lecionam que, em todos os locais, certamente, há normas extrafiscais, - intervencionistas, dirigistas, regulatórias, instrumentais. Elas, no entanto, violam o princípio da capacidade contributiva, sobretudo por motivos de política econômica, cultural, sanitária, ambiental.²⁶²

Assim, se a finalidade extrafiscal de certos tributos ou normas tributárias consistem em equilibrar a balança comercial, penalizar o poluidor, desincentivar o fumo ou o alcoolismo ou incentivar a contratação de deficientes físicos, tais tributos deixam em parte a seara do Direito Tributário para invadir o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito Previdenciário, o Direito Trabalhista, nos quais não faz sentido falar em justiça fiscal e de princípio da capacidade contributiva. Nestes casos trata-se de outra espécie de justiça: a justiça social. Portanto, o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal, que no entanto, têm sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade.²⁶³

Fábio Canazaro entende que, para a tributação extrafiscal, é necessária a promoção da igualdade; o critério a ser adotado deve ser o do interesse econômico e social, ao invés do da capacidade contributiva. Para ele, o referido princípio deve ser ponderado frente a outros princípios.²⁶⁴

Jose Marcos Domingues de Oliveira defende o equívoco dos autores ora referidos e sustenta que, em primeiro lugar, a tributação extrafiscal é sempre medida excepcional - ressaltados os casos de tributação ambiental que, nesse caso, a extrafiscalidade é genuína -, uma vez que o Estado necessita, permanentemente, de recursos materiais, pois produz

²⁶¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p.439-440. "A responsabilidade do cidadão pelo Bem Comum não justifica apenas uma restrição ao princípio da capacidade contributiva excetuada a imunidade tributária do mínimo existencial ela possibilita também convincentemente fundamentar a combinação de princípio da capacidade contributiva e princípio de equivalência ecológica. Em princípio há duas vias, a remodelação ecológica dos impostos existentes e a complementação do sistema tributário por novos impostos". (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 445-446). "O programa de uma 'reconstrução ecológica' do sistema tributário não pretende exigir, sobrecargas dos cidadãos; ele quer redistribuir encargos fiscais". (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 442). "Mesmo nos tributos de fim social não pode o aspecto da capacidade contributiva ser deixado desatendido. Fins sociais como, por exemplo, os da proteção ambiental não justificam ainda nesse caso tributar, se não está presente a capacidade contributiva tributária". P. 203 "Em princ. pode o legislador intervir com tributos na vida econômica ordenando ou dirigindo. Em virtude disso desvios do princípio da capacidade contributiva são também admissíveis(...)"(TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008, p. 203-204).

²⁶² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

²⁶³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.62.

²⁶⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: Igualdade, Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo**. 2012. 169 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2012, p. 30-31, 42.

riquezas, mas consome-as de forma vultosa na prestação dos serviços públicos. Em segundo lugar, aduz a justificação jurídica das hipóteses de tributações extrafiscais ante a revelação da real existência ou a movimentação de riqueza como instrumento de efetivação da progressividade e, portanto, realização do princípio da capacidade contributiva.²⁶⁵

Ensina, ainda, que a extrafiscalidade, em sua finalidade distributiva, corresponde ao conteúdo igualitário do princípio da capacidade contributiva e, destarte, concorrem ambas para o desenvolvimento socioeconômico harmonioso, equitativo e ecologicamente sustentável, segundo a exigência da justiça social prevista na Constituição e, mais recentemente, da teoria geral do Direito Ambiental. Assim, "desde que amparada em valores constitucionalmente consagrados, a extrafiscalidade pode conciliar-se com a capacidade contributiva também para incrementar a tributação de certas atividades inconvenientes"²⁶⁶, como no caso da tributação ambiental.

A propósito, a tributação ambiental fornece interessante exemplo de conciliação da extrafiscalidade com o princípio da capacidade contributiva: concebase lei instituidora de um imposto sobre "emissões poluentes", ou lei que sujeite certas indústrias "potencialmente poluidoras" a uma taxa de polícia ambiental, as quais permitem ganhos marginais em contraponto ao custo de medidas antipoluição, ou põem em risco o meio ambiente e que por isso precisam ser monitoradas. A anotada conciliação é evidente, malgrado a objeção teórica de FONROUGE e a crítica feita a nós por SACHA CALMON. É que, em não internalizando o valor que deveria assumir com medidas mitigadoras ou eliminadoras (equivalentes ao custo social da poluição), o industrial acumula riqueza marginal, índice de capacidade contributiva, no caso proveniente de uma conduta deletéria que é de ser combatida pela tributação extrafiscal.²⁶⁷

Grande parte da doutrina corrobora o entendimento de José Marcos Domingues de Oliveira, assim como Emilio Giardina, que enfatiza a necessidade de a tributação sempre se orientar em relação à riqueza do contribuinte e, de forma a resguardar o mínimo

²⁶⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 116-117.

²⁶⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 116-117.

²⁶⁷ Entende o autor que: "De sorte que não se admitiriam como legítimos, por exemplo, tributos extrafiscais de graduação regressiva (no sentido de degressiva, ou decrescente) sobre riquezas crescentes, sob a alegação de preservação da poupança: seriam espúrios, pois ensejariam concentração de renda agredindo a ideia de justiça social; outrossim, um tributo extrafiscal que pretendesse com sua extrema onerosidade impedir o exercício de certa atividade tida pelos poderes políticos como inconveniente também seria ilegítimo se, à luz da Constituição e dos padrões éticos vigentes na sociedade, tal atividade não fosse ilícita, e, portanto, suscetível de interdição pela autoridade administrativa. Não se aceitaria também tributo extrafiscal que, por sua exacerbação e independentemente de consideração à função social da propriedade, constitucionalmente assegurada, determinasse o despojamento de patrimônio, realizando por vias escusas confisco proibido". (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 118).

indispensável²⁶⁸. No mesmo sentido, Salvatore La Rosa leciona que pode se considerar legítima uma disparidade de tratamento contrastante com o princípio da capacidade contributiva na medida em que esta seja necessária para concretizar uma particular diretriz constitucional.²⁶⁹

Também LAPATZA²⁷⁰ esclarece que o tributo possa ser utilizado para finalidades distintas das estabelecidas, com vista a outros critérios, contanto que tais fins e critérios sejam protegidos pela Constituição - assim a regra da capacidade contributiva sofrerá exceções nos casos de extrafiscalidade.

Estevão Horvath, por sua vez, sustenta que o princípio do não confisco é indissociável do da capacidade contributiva, de sorte que constitui limite ao excesso de imposição seja na tributação fiscal, seja na tributação extrafiscal.²⁷¹

Acrescenta Francesco Moschetti que é viável a compatibilidade entre tributação extrafiscal e capacidade contributiva, contanto que o referido princípio seja sopesado com as necessidades coletivas, de forma a não criar perigos econômicos nem mesmo violar princípios jurídicos.²⁷²

Para AMATUCCI, o princípio da capacidade contributiva se impõe ao legislador em relação a cada norma tributária, ainda que não seja ela direcionada ao financiamento do gasto público. Para os fins extrafiscais não se aplicam somente as normas constitucionais da capacidade contributiva. Refere ainda o autor que: "La utilización del tributo como instrumento de política ambiental presupondría como condición de legitimidad la capacidad contaminante, que obviamente sólo sería potencial si la ley institutiva persiguiera el fin de desestimular el comportamiento coincidente con el presupuesto. La capacidad contributiva se

²⁶⁸ GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva*. Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1961, p. 150-154 apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 75.

²⁶⁹ Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, p. 34 apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 75

²⁷⁰ Continua o autor: "Cabe que el legislador establezca tributos que, junto al fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, persigan otros fines de política social, medioambiental o económica constitucionalmente protegidos, como limitar el consumo de algunos bienes u otros que por el contrario contemplen en su regulación bonificaciones para ciertos bienes o actividades". (LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. v.1, p. 60).

²⁷¹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.92 apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76.

²⁷² MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Trad. Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fscale, 1980, p. 287 apud SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p.146.

enlaza a la finalidad de la imposición".²⁷³ Entende, por conseguinte, que a extrafiscalidade é sim compatível com a capacidade contributiva.

Túlio Rosembuj salienta que os fins extrafiscais do tributo devem respeitar o princípio da capacidade contributiva, pois deve ter como pressuposto de fato uma manifestação de riqueza.²⁷⁴

No mesmo sentido advoga Pedro Herrera Molina, o qual sustenta que para um sistema tributário justo, a riqueza de cada indivíduo deverá constituir a medida de sua contribuição ao sustento dos gastos públicos. O autor defende ainda que para resolver estes conflitos é preciso um controle tríplice: a idoneidade do tributo ambiental para consecução de seu fim, de tal modo que a igualdade de custos não pode ser alcançada por meios menos restritivos do princípio da capacidade contributiva e que a incidência sobre o direito de contribuir seja proporcional aos objetivos ecológicos.²⁷⁵

Fernando Pérez Royo aduz que: "En relación con esta acepción del principio se ha planteado el problema de su compatibilidad con las finalidades extrafiscales de los tributos". E, resume as conclusões doutrinárias espanholas da seguinte forma: é pressuposto do tributo que a circunstancia que determina a existência da obrigação, incorpore sempre um índice de capacidade contributiva, ainda que o tributo sirva para fins distintos dos arrecadatórios e, também, que os fins extrafiscais da medida tributária devam ser compatíveis com a finalidade contributiva e responder a uma exigência ou critério razoável amparado pelo sistema de valores da Constituição (política de desenvolvimento econômico, sanitária, de habitação, de proteção ao meio ambiente).²⁷⁶

Na mesma esteira entendeu a jurisprudência do Tribunal Constitucional Espanhol quando proferiu a sentença 37/1987, ao citar:

Como ya hemos señalado, es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.

e, posteriormente, defender que:

²⁷³ ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la proteccion del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 65.

²⁷⁴ ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la proteccion del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p.246.

²⁷⁵ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Barcelona: Marcial Pons, 2000, p.162-163.

²⁷⁶ ROYO, Fernando Pérez. **Derecho financiero y tributario**: parte general. 19. ed. Pamplona: Thomson Reuters, 2009, p.59.

Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.²⁷⁷

Herbert Cornélio Pieter de Bruyn Júnior também entende não haver, em face da instituição de um imposto extrafiscal, lesão ao princípio da capacidade contributiva.²⁷⁸

Luciano Amaro admite que não está previsto no preceito constitucional a afirmação de que os impostos devem observar a capacidade econômica, mesmo que isso seja impossível. Nessa perspectiva, sustenta o autor, ser inclusive dispensável a ressalva prevista no texto da lei - "sempre que possível" -; contudo, a possibilidade referida no texto legal abre espaço para a conjugação com outras técnicas tributárias, tais como a extrafiscalidade, que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio da capacidade contributiva.²⁷⁹

A criação e cobrança dos tributos extrafiscais está submetida ao princípio da capacidade contributiva, pois é necessário que seja observado o sentimento de justiça presente no seio da sociedade. O fato de a tributação extrafiscal buscar fins diversos da simples arrecadação, não nos autoriza deixar de lado capacidade contributiva. Embora a Constituição faça referência apenas à graduação pessoal dos impostos, reputamos que a capacidade contributiva há de ser respeitada sempre, pois, caso contrário, a norma tributária transformar-se-ia em verdadeira autorização de confisco ou da tributação do mínimo existencial.²⁸⁰

Para Horácio Belsunce, o princípio da capacidade contributiva serve para justificar a finalidade da extrafiscalidade dos tributos. Isto porque a capacidade contributiva consiste em um juízo de valor sobre a função da riqueza e, dessa forma, o legislador pode utilizar os

²⁷⁷ ESPANHA. Tribunal Constitucional Español. **Sentença nº 37 de 26 de março de 1987**. Disponível em: < <http://ingridsumarroca.files.wordpress.com/2010/09/sentencia-del-tribunal-constitucional-de-26-de-marzo-de-1987.pdf> > Acesso em: 15.09.2012.

²⁷⁸ BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. O princípio do não confisco. São Paulo: Novas conquistas, 2001, p.48-49 citado por SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 140.

²⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 139.

²⁸⁰ LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: J. de Oliveira, 1999, p. 28.

impostos como ferramentas eficazes para alcançar os fins constitucionais. Cumpre lembrar que nossa Constituição de 1988 lista os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre eles: a busca da construção de uma sociedade solidária e justa.²⁸¹

Como fundamento e expressão do princípio contributivo, deve ser reconhecido, inclusive para aquelas figuras tributárias que por perseguirem uma finalidade primordialmente não contributiva ou extrafiscal, não atendem à ideia de obtenção de recursos públicos.²⁸²

Paulo Antonio Caliendo Veloso da Silveira justifica que, em determinadas situações, a extrafiscalidade afaste o princípio da capacidade contributiva; mesmo que diferentes setores possuam igual capacidade contributiva, um pode ser incentivado em detrimento do outro. Defende que a extrafiscalidade deve respeitar o princípio da capacidade contributiva especialmente no momento da escolha do setor a ser incentivado, buscando reduzir, ao máximo, as "distinções de tratamento injustificadas e que prejudiquem a aplicação do princípio da capacidade contributiva como princípio norteador da tributação da renda". Em razão disso, aduz o autor que "novamente, tanto o princípio da subsidiariedade (limitação de competência), da isonomia (limitação material) e da proporcionalidade (correção pelo exame de necessidade) serão chamados à concretização dos valores constitucionais".²⁸³

Misabel Abreu Machado Derzi defende que na extrafiscalidade, por vezes, a capacidade contributiva deve ser afastada, mas isso não constituiria violação ao princípio da igualdade.²⁸⁴

Regina Helena Costa prestigia o entendimento da convivência harmônica entre a atuação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva, reconhecendo a possibilidade de atenuação deste último em prol de interesses públicos de natureza social ou econômica. Segundo a autora, podem ocorrer atenuações à eficácia do princípio, uma vez que a observância da capacidade contributiva não resta completamente afastada quando da

²⁸¹ Belsunce, Horacio A. García. *Estudios de derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: depalma, 1993. *apud* LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: J. de Oliveira, 1999, p. 47.

²⁸² LAGO, Miguel Ángel Martínez; MORA, Leonardo García de La. **Lecciones de derecho financiero y tributario**. 6. ed. Madrid: Iustel, 2009, p. 76.

²⁸³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html > Acesso em: 20 jan. 2013, p. 23, 24.

²⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 381. A autora defende ainda que "Fenômenos como a extrafiscalidade (em que a necessidade e o mérito são os critérios de comparação a informar o princípio da igualdade, havendo, nos incentivos, benefícios a contribuintes dotados de grande capacidade contributiva), a praticidade, a comodidade e o combate à evasão fiscal informam o sistema e atenuam o relevante papel cumprido pela capacidade econômica de contribuir". (BALEEIRO, op. cit., p. 689).

tributação extrafiscal. Todavia, não poderá o legislador abrir mão da preservação dos limites que o próprio princípio exige: a manutenção do "mínimo vital", o não confisco e o não cerceamento dos direitos constitucionais; esses são intocáveis, ainda que diante da tributação extrafiscal, pois representam as garantias mínimas do contribuinte perante o fisco.²⁸⁵

Filiando-se ao razoável entendimento da autora supracitada, Breno Ladeira Knigma (Org.) entende que pode haver um parcial afastamento do princípio da capacidade contributiva quando da tributação extrafiscal.²⁸⁶

Acreditamos, face ao exposto, que a atuação extrafiscal e a observância do princípio da capacidade contributiva podem conviver harmonicamente.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação é um instrumento para a realização das atividades-fim do Estado. Esse, com intuito de regular a atividade dos cidadãos, necessita angariar recursos, os quais são adquiridos por meio de tributos e, ainda que possuam função primordialmente arrecadatória, exercida por meio da fiscalidade, os tributos também podem ser utilizados com fins extrafiscais como instrumentos de intervenção estatal no meio social, na economia privada ou mesmo no meio ambiente.

A função extrafiscal dos tributos é considerada instrumento de uma ordem econômico-social mais justa, pois representa algo mais além da simples arrecadação de receitas, uma vez que pode visar desde a redução das desigualdades sociais até a proteção do meio ambiente por meio de estímulos ou desestímulos a determinadas condutas. Deverá, no entanto, estar sempre justificada por fins e valores constitucionais e restringida no âmbito formal pela legalidade, pela anterioridade, pela periodicidade mínima, pela publicidade e no âmbito material, pela isonomia, pela proporcionalidade, pela capacidade contributiva, pela proteção da livre concorrência em matéria fiscal pela vedação ao confisco.

O meio ambiente é essencial à vida no Planeta Terra, entretanto, a sobrevivência do homem e de todos os demais seres vivos vêm sendo posta em xeque face à intensa degradação a que o meio ambiente tem sido submetido. Em razão disso, o Estado não pode mais se abster

²⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p.77

²⁸⁶ ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. 2ª Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 48-50 .

de intervir. Considerando-se que o Poder Público tem na extrafiscalidade tributária, uma maneira bastante eficaz, capaz de conciliar o desenvolvimento econômico com a defesa do valor constitucional do meio ambiente, o Estado deve promover o manejo de uma tributação ecologicamente orientada e adequada à defesa do meio ambiente por meio de diversos instrumentos, sejam eles impostos, sejam taxas, ora contribuições de melhoria, quer contribuições de intervenção no domínio econômico, buscando intervir na ordem econômica, induzindo ou inibindo determinados comportamentos e condutas sociais.

Medidas para frear a degradação ao meio ambiente têm se tornado preocupação global. Os países europeus são pioneiros na implantação da tributação ambiental e puderam constatar que tal sistema é duplamente vantajoso, pois estimula o comportamento individual a orientar-se pelo que é ecológico e, ainda, é muito mais eficaz e menos custosa que a fiscalização inerente ao poder de polícia. No Brasil, ainda que incipiente a tributação com fins de proteção ao meio ambiente, têm-se um sistema tributário repleto de dispositivos que facilitam a implantação das referidas políticas com intuito de evitar degradações ainda mais irreversíveis ao meio ambiente.

O poder de tributar está limitado na Constituição Federal e, dentre essas restrições, está o princípio da capacidade contributiva. Trata-se de um direito fundamental de todo contribuinte, visto como cláusula pétrea do sistema constitucional tributário brasileiro, que demonstra a riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência. Está relacionada ao ideal de justiça fiscal e pode ser aplicada, não apenas aos impostos, como expressamente prevê o texto constitucional, mas também a todos os demais tributos.

O dever de pagamento de tributos a que estão submetidos todos os cidadãos não pode obstaculizar o livre exercício da atividade humana e a sobrevivência digna. Em razão disso, a atuação do Estado deverá estar balizada por princípios constitucionais, cujo dever será de salvaguardar as pessoas e seus direitos. Não se pode, todavia, pretender reduzir a justiça fiscal à capacidade contributiva; de fato, o princípio da capacidade contributiva serve de suporte a outros como a igualdade, a generalidade, o mínimo existencial, a vedação ao confisco, a progressividade e a proporcionalidade. Se optássemos por reduzir o sistema à capacidade contributiva, sem ponderá-la, deixaríamos inexplicados diversos fenômenos, especialmente a extrafiscalidade.

O despertar ecológico é algo relativamente recente e, ainda que esteja bastante avançado em diversos países, necessita de melhores proteções jurídicas. Não obstante a Constituição Federal de 1988 seja considerada o texto mais avançado do Planeta em matéria ambiental, o Brasil carece de instrumentos tributários que estimulem ou desestimulem condutas ambientais. O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, por ser um direito fundamental, passa a exigir do Estado prestações positivas com intuito de protegê-lo e defendê-lo, de forma a intervir na atividade econômica regulando e limitando o uso dos bens ambientais. Neste sentido, a utilização da tributação ambiental representa uma manifestação contemporânea da política extrafiscal influenciada pelas necessidades de conservação e proteção da natureza.

A criação e a cobrança dos tributos extrafiscais com viés ambiental deverá ser submetida ao princípio da capacidade contributiva; esta é capaz de justificar aquela, pois consistem em um juízo de valor sobre a função de riqueza. Em determinadas situações poderá, todavia, ser atenuada em prol dos interesses públicos de natureza social.

Se o sistema tributário brasileiro já dá sinais à adaptação às exigências da sustentabilidade, da qual a extrafiscalidade ambiental é seu veículo principal, é inaceitável que a doutrina se mantenha prevalentemente com a visão fiscalista arrecadatória, caminhando de encontro à realidade contemporânea, de modo a afastar-se das prioridades que a atualidade reclama.

A tributação ambiental depende da função extrafiscal para se revelar um efetivo instrumento em prol do equilíbrio ecológico e da justiça ambiental. Todavia, há muito que se percorrer para que a utilização da tributação efetivamente auxilie a concretização do desenvolvimento sustentável. Com efeito, estamos longe de atribuir, ainda que minimamente, o pagamento de parte significativa dos tributos àqueles que poluem na medida em que poluem, mediante o balizamento estabelecido pelo princípio constitucional da capacidade contributiva. Em um país com uma demasiada carga tributária como o Brasil, é difícil cogitar a possibilidade de instituição de novos tributos com finalidades ambientais; o que deve ser feito é a adequação dos tributos existentes à capacidade contributiva de forma a compatibilizá-la aos ideais de preservação ambiental. Cada dia se torna mais importante a consciência de que o progresso econômico precisa estar atrelado à preservação ambiental, pois muitas vezes, os prejuízos desta falta de responsabilidade não são perceptíveis a curto prazo, entretanto podem ser devastadores a longo prazo.

7. REFERÊNCIAS

ACQUATELLA, Jean; BÁRCENA, Alicia. **Política fiscal y médio ambiente**: bases para una agenda común. Santiago de Chile: CEPAL, 2005.

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2001.

ALMEIDA, Gilson Borges de. **A extrafiscalidade na tributação ambiental**: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável. 2003. 203 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, UCS, Caxias do Sul, 2003.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Tributação ambiental**: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v. 13, n. 50, p. 212-234, abr./jun. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de; BARICHELLO, Stefania Eugenia; TEIXEIRA, Michele Oliveira. **Tributação ambiental**: considerações sobre o ICMS ecológico e alguns tributos verdes de países desenvolvidos. RPGE, Porto Alegre, v.31, n.66, p. 135-151, jul./dez. 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e capacidade contributiva**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.15, n. 55, jan. 1991.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade & não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Quest. Ord. em ADI Nº 2.010-2/DF. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 13/06/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário Nº 573.675. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 15/03/2009.

_____. Supremo Tribunal Federal, Mandado de Segurança Nº 22.164-0/SP. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 30/10/1995.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário Nº 153.771-0/MG. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em 20/11/1996.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1824.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1891.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1934.

_____. Constituição (1937). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1937.

_____. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1946.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1967.

_____. Constituição (1969). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1969.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei 6.938/81**. Documento eletrônico. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16938.htm >. Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Lei 10.403/89**. Documento eletrônico. Disponível em:

<http://noticias.mixtecnologia.com.br/documento/1805_lei-estadual-10403.pdf>. Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Lei 5.106/96**. Documento eletrônico. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm >. Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Lei 5.172/66**. Documento eletrônico. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Lei 9.393/96**. Documento eletrônico. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm >. Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Lei Complementar 59/91**. Documento eletrônico. Disponível em:

<http://www.iap.pr.gov.br/arquivos/File/Legislacao_ambiental/Legislacao_estadual/LEIS/LEI_COMPLEMENTAR_59_1991.pdf >. Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Decreto-Lei 93.607/86**. Documento eletrônico. Disponível em:

< <http://www.cnb.org.br/CNBV/decretos/dec93607-1986.htm> >. Acesso em: 20 de março de 2013.

_____. **Decreto-Lei 96.233/88**. Documento eletrônico. Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1988/decreto-96233-28-junho-1988-446830-publicacaooriginal-1-pe.html> >. Acesso em: 20 de março de 2013.

BRENO, Orlando (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. 2ª Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CAMPOS, Fabrício Rocha et al. **Tributação ambiental**: os tributos sob ótica do direito ambiental e tributário e seus efeitos. Revista de Direito Público, Londrina, v.3, n.2, p.229-234, mai./ago. 2008.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**: Igualdade, Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo. 2012. 169 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. **Constituição, Direito Tributário e Meio Ambiente**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2013.

_____. **Tributação ambiental**: por uma remodelação ecológica dos tributos. Nomos. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, Fortaleza, n. 28.2, p. 32, jul/dez 2008.

_____. **Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos**. Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 32.2, jul./dez. 2012.

COELHO, Hamilton Antônio. **Responsabilidade ambiental, sustentabilidade, tributação ecossocial e os tribunais de contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 82, n.1, p. 39-44, jan./mar. 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1998: sistema tributário**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. In: TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Tributação Ambiental**. In FREITAS, Vladimir Passos de (org) **Direito Ambiental em Evolução** n.1. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2006.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2001.

DENARI, Zelmo. **Breves considerações à margem da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.124, p. 76-91, jan. 2006.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porteo Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional Espanhol. **Sentença nº 37 de 26 de março de 1987**. Disponível em: < <http://ingridsumarroca.files.wordpress.com/2010/09/sentencia-del-tribunal-constitucional-de-26-de-marzo-de-1987.pdf> > Acesso em: 15.09.2012.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. **Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade**. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v.9, n.34, p. 78-83, abr./jun. 2004.

FERNÁNDEZ, Luis Omar. **Utilización de La tributación con fines ecológicos**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, ano 12, n.55, p. 202-228, ano 12, mar./abr. 2004.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de (Org). **Direito ambiental em evolução** Nº1. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2006.

GARCÍA, Eusebio González. **Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia**. Pamplona: Aranzadi, 1996.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário**. In Revista Interesse Público. Porto Alegre: Notadez, Ano 7, N.34, P. 175-2--, nov./dez. 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000.

GREGORIO, Argos. **Eficácia e alcance da capacidade contributiva**. In: Doutrinas essenciais: Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. v.2. p. 893-921.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional "meio ambiente"**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.14, n. 66, p. 113-148, jan./fev. 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. São Paulo: Juruá, 2006.

HERNÁNDEZ, Jorge Jimenéz. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comares, 1998.

HOEFEL, Ana Helena Karnas. **Tributação ambiental como dever fundamental no estado social ambiental e democrático de direito**. 2010. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2010.

LAGO, Miguel Ángel Martínez; MORA, Leonardo García de La. **Lecciones de derecho financiero y tributario**. 6. ed. Madrid: Iustel, 2009.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. v.1.

LAUREANO, Fernanda Greco. **O Uso do Direito Tributário como Instrumento de Política Pública para a Preservação do Meio Ambiente**. 2011. 27 f. Monografia (especialização em Direito) - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2011/trabalhos_12011/FernandaGrecoLaureano.html>. Acesso em: 18 out. 2012.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: J. de Oliveira, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. São Paulo: Dialética, 2004.

MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente**. 2007, 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Marília, Marília, 2007.

MAÍLLO, María de los Ángeles Guervós. **El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MARINI, Giuseppe. **Le diverse nozioni di capacità contributiva nella giurisprudenza della corte costituzionale italiana**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, ano 12, n.55, p. 249-253, ano 12, mar./abr. 2004.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.90, n.73, p. 73-123, jan./fev. 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Breves comentários sobre a capacidade contributiva**. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n.10, p. 12-18, jul. 1996.

_____(Coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **O sistema tributário na constituição**. 6. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário**. 7. ed. rev. atual. reform. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____; MACHADO, Paulo Affonso Lemme (org). **Direito ambiental: tutela do meio ambiente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. v.4.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental - a função do tributo na proteção do meio ambiente**. 1. ed. 2. tir. Curitiba: Juruá, 2004.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad econômica y sistema fiscal**. Barcelona: Marcial Pons, 2000.

MORAES, Dienyffer Brum de. **Tributação extrafiscal no direito brasileiro**: aplicações efetivas e perspectivas de otimização. 2011. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2011.

MORENO, Alejandro Menéndez. **Derecho financiero y tributario**: parte general, lecciones de cátedra. 10. ed. Valladolid: Lex Nova, 2009.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **Tributos com fins ambientais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.16, n. 80, p. 253-283, mai./jun. 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA JUNIOR, Alberto Lopes de. **A defesa do meio ambiente e o sistema tributário nacional: análise da taxa de controle e fiscalização ambiental**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.205, p. 7-18, out. 2012.

ORTEGA Rafael Calvo. **Curso de derecho financiero**: I. Derecho Tributario (parte general). 11. ed. Pamplona: Thomson Civitas, 2007.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PRESTES, Vanêsa Buzelato. **Tributação e políticas públicas ambientais no sistema constitucional brasileiro**. Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico, São Paulo, n.35, p. 53-72, abr./mai. 2011.

RESENDE, Flávio Lúcio Chaves de. **Extrafiscalidade: crise econômica mundial e o Estado Democrático de Direito**. Publicado em 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17255/extrafiscalidade-crise-economica-mundial-e-o-estado-democratico-de-direito>>. Acesso em: 20 set. 2012.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa ambiental**: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-723.

- ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la proteccion del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- ROYO, Fernando Pérez. **Derecho financiero y tributario**: parte general. 19. ed. Pamplona: Thomson Reuters, 2009.
- SANTANA, Heron José de. **Meio ambiente e reforma tributária**: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. Revista de direito ambiental, São Paulo, v. 9, n.33, p.9-32, jan./mar. 2004.
- SANTOS, Cláuber Gonçalves dos. **A proibição de tributos com efeito de confisco e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2006. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, UFRGS, Porto Alegre, 2006.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- _____. **Os Direitos Fundamentais Sociais na Constituição de 1988**, in **O Direito Público em Tempos de Crise**. Estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel. SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.
- SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação e políticas públicas**: o ICMS ecológico. In TÔRRES, Heleno Tavieria (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 724-748.
- SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006.
- SETTE, Marli Teresinha Deon; NOGUEIRA, Jorge Madeira. **Aplicabilidade da tributação ambiental**. Revista Jurídica da UNIC, Cuiabá, v.5, n.1, p.79-86, jan./jun. 2003.
- SILVA, Daniel Cavalcante. **Finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil**. Prismas de Direito Político, Público e Mundial, Brasília, v.4, n.1, p.98-122, jan./jul. 2007.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Veloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Disponível em: < http://www.paulocaliendo.com.br/pub_art.html > Acesso em: 20 jan. 2013.
- SOARES, Claudia Dias. **O sujeito activo do imposto ecológico**: o papel das finanças locais na tributação ambiental - a realidade portuguesa. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v.9, n.34, p. 209-234, abr./jun. 2004.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária**. São Paulo: Póstuma, 1981.
- STERLING, Ana Yábar. **Fiscalidad Ambiental**. Barcelona: Cedecs editorial, 1998.
- TEIXEIRA, Dálvio Leite Dias; TEIXEIRA, Silvia Maria Benedetti. **A constitucionalidade da tributação ambiental no Brasil**. Revista da AJURIS, Porto Alegre, v.16, n.115, p. 73-85, set. 2009.
- TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Sergio Antonio Fabris Editora: Porto Alegre, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário : valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.v. II.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Intervenção no Domínio Econômico e Tributação: Extrafiscalidade - Aspectos**. *In Estudos De Direito Público em Homenagem aos 25 Anos do Mestrado em Direito da UnB*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 223-248.

VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional econômico ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. **El principio de igualdad tributaria de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición**. Curitiba: Juruá, 2010.

VIERA, Bruno Soeiro. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2011.