



RELEITURA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

Joana D’Arc Dias Martins*

Resumo

O artigo objetiva analisar o princípio da capacidade contributiva sob a ótica da tributação ambiental. Busca-se demonstrar que tratar a tributação ambiental com os mesmos critérios tradicionais destituiria esse instrumento de seu papel orientador e estimulador de condutas, bem como da possibilidade de utilizá-lo como mecanismo de proteção ambiental, razão pela qual esta pesquisa tem como escopo evidenciar que, havendo respeito ao mínimo existencial e ao não confisco, além de outros direitos fundamentais, o princípio pode ser mitigado, desde que passe pelo teste da idoneidade, proporcionalidade e adequação. Nesse estudo será utilizado o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: tributo; capacidade contributiva; mínimo existencial, extrafiscalidade; tributação ambiental.

REVIEW OF THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTIVE CAPACITY FROM THE PERSPECTIVE OF ENVIRONMENTAL TAX LAW

Abstract

The article aims analyze the principle of contributory capacity from perspective of environmental taxation. Seeks to demonstrate that treating environmental taxation with the same traditional criteria would deprive this instrument of guiding and stimulating role of conduct, as well as the possibility of using it as an environmental protection mechanism, which is why this research aims to show that, with respect the existential minimum and non-confiscation, in addition to other fundamental rights, the principle can be mitigated, as long as it passes the test of suitability, proportionality and adequacy. In this study, the deductive method and bibliographic research will be used.

Keywords: tribute; contributory capacity; existential minimum; extrafiscality; environmental taxation.

Introdução

A questão ambiental, a partir do momento que se constatou o aumento exponencial da degradação ao meio ambiente ameaça não apenas a natureza, e o bem-estar social que dela advinha, mas a própria existência da vida no planeta ganhou relevância e estabeleceu a

* Doutoranda e mestre em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR – Marília - São Paulo (Brasil). Especialista em Direito Ambiental pelo Instituto o Direito por um Planeta Verde, Especialista em Direito Público pela Ulbra, campus de Ji-Paraná/RO e em Direito Processual Civil pelo Instituto de Ensino Superior da Amazônia e Centro de Atualização e Estudos Jurídicos de São Paulo. Promotora de Justiça do Estado do Acre. E-mail:



necessidade de repensar as condutas humanas, levando à construção de uma racionalidade ambiental objetivando uma sustentabilidade de caráter prospectivo, valorizando e respeitando o equilíbrio como requisito *sine qua non* para a manutenção da vida e bem estar da humanidade.

Estudos demonstram claramente a finitude dos recursos naturais e que, portanto, a utilização das matérias primas como fontes inesgotáveis provocam poluição acentuada, desastres naturais, entre outras ações que prejudicam direta ou indiretamente a qualidade de vida. Por conseguinte, a natureza não pode ser vista apenas como um bem econômico, ou um bem de consumo, mas sim um ente indispensável à sobrevivência do homem na Terra.

Malgrado as soluções para os problemas ambientais perpassar, obrigatoriamente, pelo envolvimento interdisciplinar dos diversos ramos do conhecimento, não remanesce dúvida de que o maior entrave advém da seara econômica, sendo essencial descobrir como aliar economia e sustentabilidade, de modo que o crescimento econômico de uma nação reflita necessariamente na melhoria da qualidade de vida de seus habitantes, sobretudo no que concerne ao usufruto dos direitos socioambientais.

Dessa feita, considerando que o desenvolvimento econômico de um país deve estar necessariamente atrelado à proteção socioambiental, e diante do inequívoco impacto ambiental que determinadas atividades econômicas provocam ao meio ambiente, o Estado, dado a posição constitucional que ocupa, é peça fundamental na contenção desse processo, e como corolário, deve ajustar as práticas econômicas ao uso equilibrado dos recursos naturais, assegurando às necessidades da presente geração sem, contudo, comprometer o igual direito das gerações futuras, consoante disposições estabelecidas na Constituição Federal de 1988.

Não é por acaso que ao lado dos antigos instrumentos de defesa do meio ambiente, conhecidos como instrumentos de controle ou comando, surgiram, há pouco tempo, os chamados instrumentos econômicos, entre os quais o tributo tem se sobressaído, visto acompanhar o fluxo de riquezas do país, pois é justamente do setor privado que o Estado recolhe os recursos de que necessita para cumprimento de suas funções constitucionais, além de exercer um forte poder de indução comportamental, demonstrando ser um eficiente mecanismo de proteção ambiental.

A possibilidade de adaptar a norma tributária, de modo a torná-la mais ou menos gravosa diante de determinada situação, decorre do fim extrafiscal do tributo. Essa possibilidade estará presente sempre que o escopo primordial da norma tributária não for à



arrecadação de recursos para os cofres públicos, mas, sobretudo, a concretização de desígnios constitucionais.

Assim, a tributação deixou de ser um mero instrumento fiscal para ocupar um importante papel de fomentador de políticas públicas e sociais, por meio da chamada extrafiscalidade. E a tributação ambiental está justamente inserida nesse contexto, possuindo um nítido caráter extrafiscal.

Destarte, se utilizado de mecanismos tributários, o Estado pode desestimular atividades, contrárias à causa ambiental, ou estimular outras, que se mostrem consentâneas com essa preocupação. A lógica é bastante simples, tributa-se mais a atividade que se pretende desincentivar e, ao contrário, tributa-se menos aquelas que se pretende incentivar.

Outrossim, através de uma eficiente intervenção estatal sobre a ordem econômica, principalmente com a reordenação do atual Sistema Tributário Nacional, direcionando-o para a sustentabilidade ambiental, os tributos já existentes podem ser utilizados como eficientes mecanismos de proteção ambiental, além de engajar as empresas para que produzam de forma ecologicamente correta, buscando um desenvolvimento que seja verdadeiramente sustentável.

Porém, para que esse instrumento econômico possa verdadeiramente surtir efeito, imprescindível uma releitura da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental, visto que trata-lo com os mesmos critérios tradicionais seria destituir o sistema tributário de seu papel orientador de condutas e da possibilidade de utilizá-lo como instrumento de proteção ambiental.

A pesquisa se justifica principalmente pela atualidade e a relevância do tema. O método de abordagem é dedutivo e a técnica de pesquisa será bibliográfica. O artigo está dividido em três tópicos que seguem os objetivos específicos do trabalho.

1 Capacidade Contributiva: limitação constitucional ao poder de tributar

Nas democracias, a tributação é condição para a própria sobrevivência do Estado. É o meio que ele se utiliza para obter fonte de receita indispensável à implementação das diversas políticas públicas visando à concretização do bem comum. Contudo, o poder de tributar tem limites, entre eles a capacidade contributiva.

A tributação, além de não poder retirar a condição de desenvolvimento econômico de uma sociedade pela máxima tributação (tributação confiscatória), tampouco pode ser



irrisória a ponto de impossibilitar os recursos necessários para uma redistribuição da renda e para equalização das diferenças sociais, sob pena de se transformar em um elemento agravante das distorções econômico-sociais em uma sociedade (COSTA-CORRÊA, 2017, p. 125). Esse equilíbrio é o que Hack (2007, p. 5) denominou de sustentabilidade da tributação.

Não se pode descuidar que a busca pela melhoria das condições sociais dos membros de uma sociedade perpassa necessariamente pela ampliação da igualdade de oportunidades. Nesse tocante, o tributo representa um dos mais destacados instrumentos para a correção das distorções sociais e diferenciação social/funcional. Malgrado, para que possa atingir esses objetivos, de vital importância considerar a capacidade contributiva dos contribuintes, de modo a onerar de forma equivalente às distorções da capacidade econômica de seus membros (VITA, 2014, p. 662).

Outrossim, o princípio constitucional da capacidade contributiva assegura que o ente estatal somente deve exigir que as pessoas físicas e jurídicas contribuam para as despesas públicas na medida das possibilidades de que dispõem para tanto, de modo que a carga tributária deve oscilar conforme as exteriorizações de riqueza. Nesta perspectiva, a despesa pública deve ser rateada proporcionalmente entre os indivíduos que detenham (em potencial ou de modo efetivo) as riquezas asseguradas pelo Estado.

A distribuição igualitária da carga fiscal entre os cidadãos obedece à mesma máxima do princípio da igualdade, isto é, de tratamento igual para os iguais e tratamento diferenciado para aqueles que estejam em distantes situações. Nesse contexto, e em se tratando da carga fiscal, os mais ricos devem arcar com uma parcela maior da carga fiscal, enquanto os mais pobres devem arcar com uma parcela menor. É esse o sentido da expressão capacidade contributiva, ou seja, quem tem mais capacidade contributiva paga mais e quem tem menos capacidade de contribuir paga menos.

Por conseguinte, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva propõe, exatamente, a realização de tratamento igual entre aqueles que possuem capacidade semelhante, e desigual entre aqueles que se encontram em situações diferentes.

Perfilhando entendimento análogo, as ponderações de Roque Carrazza (2007, p. 94):

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais impostos do que



quem tem pouco. [...] Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, deve pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

O ajuste ao princípio da capacidade contributiva passa por limitadores externos, de observância cogente, os quais são o mínimo existencial, em uma das extremidades, e o confisco, na extremidade oposta. Nesse tocante, Ricardo Lobo Torres (1995, p. 138) leciona que “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina além do limite destruidor da propriedade”.

Dito de outra forma, a capacidade contributiva é o limite constitucional ao poder de tributar. Assim como o princípio da reserva de lei estabeleceu um limite formal à tributação, o princípio da capacidade contributiva estabeleceu um limite material: onde não houver capacidade contributiva, não deve haver tributação.

Como corolário, se de um lado a tributação é um instrumento para a concretização dos mandamentos constitucionais voltados à satisfação do bem comum, por outro, há um espaço garantido pela dignidade humana em que a tributação não pode adentrar, sob pena de ofensa a um dos elementos que compõe o conteúdo essencial da dignidade: o mínimo existencial.

Conforme salientado por Cesarino Pessôa (2011, p. 181), ainda que inicialmente, o princípio da capacidade contributiva tenha sido interpretado no Brasil como norma meramente programática, posteriormente ele evoluiu, passando a ser reconhecido como uma norma de eficácia plena, cujo objetivo seria proteger os interesses do contribuinte contra a natural voracidade do fisco, estabelecendo um limite material à incidência de tributos.

No que diz respeito ao mínimo existencial como limite externo do princípio da capacidade contributiva, essa interpretação implica no reconhecimento de uma zona de mínimo vital - limitadora material da atuação tributária -, na qual não pode haver, em hipótese alguma, tributação. Embora não esteja previsto expressamente na Constituição, a sua tutela está implícita no ordenamento jurídico, consubstanciado no direito à vida e na dignidade da pessoa humana. Como pressuposto, aquelas pessoas, cujos rendimentos não ultrapassam o mínimo existencial, tudo o que se recebem é essencial para o seu sustento próprio, e como tal não deveriam pagar tributo algum (PESSÔA, 2011, p. 173).

Ao tratar sobre o tema, Fernando Aurélio Zilveti (2004. p. 163-164) defende que o princípio da capacidade contributiva é válido para qualquer iniciativa do Estado de distribuir a carga da despesa pública, devendo os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além de



todo intérprete, aplicá-lo. Para o mencionado autor, a capacidade contributiva está atrelada à ideia de justiça distributiva, que propugna a tese igualitária de que se deve dar a cada um o que é seu.

Todavia, conforme será desenvolvido com mais vagar no tópico seguinte, o princípio da capacidade contributiva, considerado como fundamento de validade dos tributos com finalidade fiscal, em se tratando de tributos extrafiscais, poderá ser mitigado, haja vista que neste caso a atividade financeira do Estado busca justamente desincentivar condutas, e não capitar recursos para os cofres públicos. Consequentemente, o parâmetro para calcular o imposto não deverá ser monetário, uma vez que assim poderia contrariar o princípio da igualdade, tributando do mesmo modo sujeitos que degradam o meio ambiente com uma intensidade diferente.

2 Função extrafiscal dos tributos

O estudo da tributação, principalmente por influência Kelsiana, sempre esteve envolto em uma suposta neutralidade, sob a crença de que o seu papel exclusivo seria o de abastecer o erário com os recursos necessários ao cumprimento de suas missões constitucionais. Porém, esta visão um tanto quanto distorcida, sonega a possibilidade de reconhecer outras funções aos tributos, que não apenas a captação de recursos na iniciativa privada para prover o setor público.

Outrossim, há de se ter em vista que os tributos também podem albergar função extrafiscal, quando sua finalidade primordial não estiver voltada à arrecadação em si, mas induzir comportamentos dos contribuintes, de modo a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas, sintonizadas com objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado.

Nesse contexto, a doutrina majoritária designa de função fiscal aquela cujo objetivo esteja diretamente ligado à arrecadação de receitas tributárias. De tal modo, quando o Estado exerce seu poder de tributar, de acordo com uma determinada carga média aplicada indistintamente a toda a coletividade, atua “fiscalmente”. Lado outro, ao reduzir tal atividade de forma setorial, voltando-se a estímulo específico a certa atividade, grupo ou valor juridicamente protegido, como a cultura ou o meio ambiente, convencionou-se denominar de função “extrafiscal” ou “extrafiscalidade” (NOGUEIRA, 1986, p. 200).



Ao discorrer sobre a utilização da tributação ambiental como instrumento de proteção ecológica, Berzosa Saliba (2005, p. 273) assevera que a Constituição Federal autoriza a extrafiscalidade, implícita e explicitamente, admitindo-a como forma do poder de regular as políticas públicas. O autor destaca, ainda, (2005, p. 269) que a aplicação de normas tributárias pode atuar em favor do meio ambiente, “tanto com o intuito de agravar – desestímulo – a retirada de parcela do patrimônio dos contribuintes, quanto também incentivar – estímulo – estes mesmos contribuintes para que ajam de maneira ordenada em suas atividades”.

Por conseguinte, a tributação ecologicamente orientada, que sequer era imaginada há algumas décadas, na atualidade pode ser apontada como chamariz da extrafiscalidade contemporânea, sendo certo que as “*green taxes*”¹ passaram a ser uma realidade e se apresentam como uma das medidas fundamentais da Política de Proteção ao Meio Ambiente.

Roque Carrazza (2007, p. 729-730), ao tratar sobre o estudo da extrafiscalidade, leciona:

Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Por meio de incentivos, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interesse ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição, ou até, da supressão da carga tributária. [...]

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o estatuto do contribuinte.

Em vista disso, pode-se afirmar que quando o Estado pretende desestimular certas atividades ou o consumo de determinados produtos, tidos como mais impactantes ao meio ambiente ou maléficis à saúde - tais como cigarros, bebidas alcoólicas, bebidas adoçadas, dentre outros -, aumentando a carga tributária sobre tais produtos, o objetivo da lei tributária é alcançado exatamente quando não há a sua aplicação, o que demonstra que o tributo adquire

¹ Tributos ecologicamente orientados e que influenciam nas decisões econômicas, tornando-as interessantes no sentido ecológico.

perfil instrumental, ou seja, ao contrário do que ocorre nos tributos com finalidade meramente arrecadatória, o desejo é de se caminhar para o lado decrescente da Curva de Laffer.²

Frise-se que a receita auferida pela tributação ambiental deve ser considerada como de caráter acessório e, porque não dizer, “até certo ponto indesejável”: acessório já que o tributo ambiental tem como fim implementar os objetivos das políticas ecológicas e não a mera arrecadação, e indesejável pelo fato de ser a diminuição da receita índice de demonstração de eficácia da tributação (MONTERO, 2008, p. 272) .

Por outro lado, é possível também a aplicação do tributo com a função de estimular determinadas condutas. Nesse âmbito, as formas de tributação introduzem tratamento excepcional em relação àquele que é estipulado regularmente.

Segundo Enrico de Mita (2005, p. 248), há diversos patamares de estímulo:

A forma plena de estímulo é a isenção, a qual consiste numa norma excepcional que subtrai à tributação pessoas ou bens que deveriam ser tributados segundo a regra. Uma forma atenuada de estímulo é a redução de alíquota. Pode haver regimes substitutivos do regime ordinário, consistentes em esquemas de tributação simplificados – na maioria dos impostos únicos – que substituem com precisão todos os impostos que deveriam incidir sobre uma certa riqueza como a renda.

Sabe-se que as normas tributárias indutoras consubstanciam forma de intervenção do Estado sobre o domínio econômico e também social, identificáveis em virtude da sua função indutiva. Porém, para que o efeito indutor se concretize, imprescindível que a hipótese de incidência da norma tributária esteja vinculada a uma conduta do contribuinte que, por sua vez, pode vir a ser estimulada ou desestimulada pelo tratamento tributário estabelecido. Logo, o efeito indutor somente é gerado quando há possibilidade concreta de influenciar o comportamento (inibição ou estímulos) do destinatário da norma.

Consequentemente, assevera Schoueri (2005, p. 351) que as normas tributárias indutoras, apesar de inseridas no ordenamento jurídico, por meio de tributos, que lhes servem de veículos, são “instrumentos de que se vale o legislador para conduzir, por indução, o comportamento dos contribuintes, gerando estímulos positivos ou negativos, conforme o contribuinte incorra, ou não, na hipótese prevista em lei”.

² A curva de Laffer mostra graficamente a relação existente entre o aumento das alíquotas de determinado tributo e o total da arrecadação tributária estatal, revelando que, a partir de um certo ponto, o agravamento da tributação gera uma diminuição da arrecadação, uma vez que a atividade econômica passa a entrar em recessão. O economista Arthur Laffer apresentou seu estudo ao Presidente Ronald Reagan, conseguindo convencê-lo de que a redução de alíquotas levaria a uma maior arrecadação de tributos para o fisco norte-americano.



Importante salientar que as normas indutoras baseiam-se em regras de mercado e, como corolário, tem como objetivo harmonizar a intervenção estatal à liberdade de iniciativa. Diante dessa constatação, é “possível que se beneficiem atividades mais produtivas, sem que se caracterize um privilégio, mas um prêmio, dado o interesse da coletividade na eficiência econômica” (SCHOUERI, 2005, p. 49).

Cumpra sobrelevar, entretanto, que não é peculiaridade da norma extrafiscal a concretização de desígnios constitucionais, haja vista que toda norma jurídica deve atender a tal premissa, por força do princípio da supremacia das normas constitucionais.

De tal sorte, mesmo as normas tributárias voltadas aos fins meramente arrecadatórios estão a contemplar comando insculpido na Lei Maior, sendo impossível se afastar, assim, da constatação de que as normas tributárias são fiscais e extrafiscais, simultaneamente.

Portanto, o que se constata é a existência de normas tributárias com predominância do viés arrecadatório, e de normas tributárias cujo enfoque estaria mais voltado à realização de outros fins, constitucionalmente tutelados.

Por assim dizer, “A extrafiscalidade é finalismo que informa qualquer tributo” (TORRES, 1986, p. 634). Com esse mesmo pensamento, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 159) afirma que “Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade”. E prossegue afirmando que “Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro” (CARVALHO, 2010, p. 159).

Nessa lógica, como a norma extrafiscal consubstancia comando tributário dotado, ainda que de forma menos acentuada, do seu aspecto fiscal, como corolário, ela também deve submeter-se aos ditames norteadores da imposição fiscal. A esse respeito leciona Carvalho (2010, p. 159):

Constituindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico- tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais [...].

Por fim, não remanesce dúvida de que as normas tributárias indutoras, que se encontram no âmbito da extrafiscalidade, poderão estimular comportamentos que favoreçam a preservação do meio ambiente, bem como inibir condutas que vão de encontro a tal objetivo,



pois, consoante já afirmado, a proteção ambiental constitui objetivo assumido pelo Estado brasileiro.

3 Princípio da capacidade contributiva e a função extrafiscal do tributo

Do mesmo modo que o Direito Ambiental, também o Direito Tributário encontra-se estruturado por uma rede de princípios.

Dentre os muitos princípios do Direito Tributário clássico, o da capacidade contributiva pode ser apontado com um dos mais importantes, e é o que mais interessa ao estudo da tributação ambiental.

Como é consabido, a matriz principiológica da proteção ao meio ambiente é a solidariedade entre as gerações presentes e futuras. Igualmente, é a solidariedade que serve de base para o princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição, é apontado como um vínculo essencial entre a tributação e a solidariedade social (YAMASHITA, 2005, p. 59-60). Ou seja, o contribuinte cumpre com seu dever de solidariedade no meio social quando efetivamente contribui para a manutenção dos gastos estatais – através do recolhimento dos tributos que lhe são exigíveis – na exata medida de sua capacidade contributiva.

O princípio da solidariedade, combinado com o princípio da capacidade contributiva, representa a primeira máxima de Adam Smith (1985, p. 247), segundo o qual “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção de que cada um desfruta, sobre a proteção do Estado”.

Irrefutável que contribuir para custear as despesas ambientais do Estado representa uma questão de justiça que obriga a todos. Corroborando esse entendimento, Cristóbal José Borrero Moro (1999, p. 217) assevera que “[...] o tributo ambiental deve conformar-se com base na ideia de justiça que inspira o dever de contribuir”. É dizer, a articulação técnica do tributo ambiental deve responder aos princípios de justiça que informam o dever de contribuir. Isso constitui a sua causa.

Nada obstante, a conciliação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva é um tema deveras polêmico e que tem provocado intenso debate doutrinário. Trata-se de um dos



aspectos mais controversos da tributação ambiental, principalmente no que tange aos impostos, visto que em se tratando das taxas e das contribuições o assunto é menos problemático, uma vez que esses tributos contraprestacionais respondem ao princípio da equivalência.

No ordenamento jurídico brasileiro, alguns autores, considerando a expressão “sempre que possível”, utilizada pelo constituinte no artigo 145 da Magna Carta, sustentam que, em se tratando de tributos extrafiscais, poderá ser excepcionado o princípio da capacidade contributiva. Com esse entendimento, José Maurício Conti (1996, p. 48) assevera que essa expressão visa exatamente permitir exceções, como é o caso dos impostos com finalidades ordinatórias, na chamada tributação extrafiscal, em que o objetivo principal não é arrecadatório, mas sim o direcionamento das atividades dos agentes econômicos. Nessa hipótese, dada a natureza da imposição, não há que se falar em estrita observância ao princípio da capacidade contributiva.

O apontado autor, analisando a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nos tributos extrafiscais, pondera que:

A extrafiscalidade não implica necessariamente violação da justa tributação. Isso porque, na hipótese, o tributo não está sendo utilizado como arrecadação de recursos para suprir as necessidades do Estado, ainda que isso venha a ocorrer. No entanto, embora o Estado arrecade recursos da mesma forma, estes não são seus objetivos por ocasião do exercício do poder tributante. Quando exerce o poder de tributar com finalidade extrafiscal, o Estado está apenas e tão somente fazendo uso de um instrumento de que dispõe para intervir na economia e, com isso, atingir determinada finalidade que atenda o interesse público (CONTI, 1996, p. 89).

Borrero Moro (1999, p. 95), por sua vez, considera que a contradição que poderia existir entre o princípio da capacidade contributiva e os tributos ambientais seria apenas aparente, uma vez que o tributo ambiental onera exatamente as atividades que denotam uma capacidade de produzir riqueza. O autor parte do pressuposto de que a própria capacidade de poluir ou de usar recursos naturais em benefício de determinados interesses econômicos já seriam um indício notório da existência de uma maior capacidade econômica. Logo, o fato gerador desses tributos deve necessariamente tributar uma manifestação de riqueza que se derive do aproveitamento dos bens naturais.

Para justificar seu ponto de vista, Borrero Moro (1999, p. 94-97) fala de uma “renda potencial” derivada da degradação ambiental. O autor assevera que a força econômica que



legítima o tributo não se deriva da capacidade do sujeito de incidir no meio ambiente, e sim, da manifestação das atividades econômicas que provocam a degradação ambiental.

Em sentido contrário, Soler Roch (2008, p. 91-92) afirma que o ponto de referência dos tributos ambientais é a proteção do meio ambiente. Ou seja, o objeto dos tributos verdes não está estritamente relacionado à ideia de riqueza. Por conseguinte, não se trata de tributar em função do poderio econômico que eventualmente um contribuinte possa ostentar, mas sim da sua capacidade de poluir. Se o poluidor poderá obter ou não um benefício econômico a partir do impacto/degradação ou uso do meio ambiente, é outra questão que deverá ser analisada caso a caso. O fato de poluir não seria por si só um indicativo de riqueza.

Assumindo posição intermediária, Mizabel Derzi (1982, p. 381) leciona no sentido de afastar, em algumas situações, o princípio da capacidade contributiva do âmbito da fiscalidade, sustentando que na extrafiscalidade, em muitos casos, a capacidade contributiva é posta de lado, de forma total ou parcial.

Depreende-se, portanto, que a capacidade de poluir e a capacidade econômica não são excludentes entre si, e sim complementares, porém, ambas operam em planos diferentes. De acordo com o princípio do poluidor-pagador, o tributo ambiental deverá estar vinculado a um determinado consumo ou processo produtivo que impacte o meio ambiente. Nesse diapasão, conclui-se que o fundamento da tributação ambiental é justamente o PPP, e não o princípio da capacidade contributiva. Como corolário, o tributo ambiental não tem como escopo tributar um “índice potencial de riqueza”, uma vez que não está fundamentado no princípio da capacidade contributiva.

Consequentemente, uma isenção relacionada a um produto ecoeficiente poderá, inclusive, alcançar empresas dotadas de elevada capacidade econômica, ensejando que estas recolham menos tributo ao erário do que outras com menor capacidade, haja vista que o objetivo de tal imposição não é potencializar a arrecadação e exigir mais de quem detém maior opulência econômica. Ao contrário, busca-se fomentar a industrialização de bens de baixo impacto ambiental (BRANDÃO, 2013, 236).

À vista disso, o ente tributante que pretenda fomentar investimentos em equipamentos dotados de maior eficiência energética poderá desonerar o consumo de tais bens, independentemente da análise da capacidade contributiva daquele que os produz ou os adquire.

Como afirma Herrera Molina (2000, p. 75), o fato gerador e a estrutura quantitativa



dos impostos ambientais não respondem à capacidade econômica do contribuinte, mas a uma modalidade específica do princípio da equivalência – o PPP; a sua justificação está no impacto/uso do meio ambiente.

Portanto, a graduação do tributo ambiental deverá ser estabelecida de acordo com a orientação do PPP, tendo em vista o impacto causado pelo sujeito passivo no meio ambiente e utilizando critérios de proporcionalidade e equivalência. Ou seja, o fato gerador e a graduação do tributo serão delimitados em função de tal princípio, considerando a relação do agente econômico com o meio ambiente e não o índice de riqueza ou eventual capacidade contributiva, como ocorre nos tributos tipicamente fiscais. O parâmetro para calcular o imposto não deverá ser monetário, sob pena de contrariar o princípio da igualdade, tributando da mesma maneira sujeitos que degradam o meio ambiente com uma intensidade diferente (MONTERO, 2015, p. 5).

Por outro lado, não se pode desconsiderar que, muito embora os tributos ambientais tenham como finalidade preponderante a proteção do meio ambiente, eles poderão ter, mesmo que subsidiariamente, um efeito arrecadatório, nos casos em que se configure o fato gerador. Nessa situação, a capacidade econômica do sujeito não poderá ser desprezada na hora de determinar o cálculo do tributo, não só como limite máximo e mínimo da carga, mas também como “elemento auxiliar no cômputo do montante da obrigação de imposto sempre que tal se mostre relevante para a eficácia ambiental deste” (ALEXANDRA, 2002, p. 44). Caso contrário, como afirma com propriedade a autora portuguesa, os “mais ricos poderiam manter inalterado o seu nível de predação ecológica”.

Assim sendo, resta patente que os tributos ambientais encontram seu fundamento de validade no PPP, contudo, o princípio da capacidade contributiva também deve ser observado, principalmente como critério de mensuração do *quanto debeat*. Por conseguinte, ainda que tal princípio não esteja na base do imposto ambiental (OLIVEIRA, 1998, p. 118-119), ele deve ser entendido como um pressuposto subjetivo no momento de se estabelecer um tributo que pretenda tributar uma atividade que lese o meio ambiente.

Por fim, forçoso concluir que tratar a tributação ambiental com os mesmos critérios tradicionais seria destituir o sistema tributário de seu papel orientador de condutas e da possibilidade de utilizá-lo como instrumento de proteção ambiental. Nessa linha de entendimento, o que se defende é que, desde que haja respeito ao mínimo existencial e ao não confisco, além de outros direitos fundamentais, a capacidade contributiva pode e deve ser



relativizada, desde que passe pelo teste da idoneidade, proporcionalidade e adequação.

Considerações finais

O ambiente ecológico do planeta vem sofrendo incontáveis alterações, sobretudo pela ação humana, diante da transformação e consumo de recursos naturais e descarte dos resíduos sólidos. Esses comportamentos implicam significativa degradação ecológica e demandam eficiente intervenção estatal com o escopo de controlar maior devastação. Dentre os mecanismos colocados à disposição do Estado, encontram-se os chamados instrumentos econômicos, dos quais o tributo ecologicamente orientado é a principal ferramenta estatal, cujo maior interesse se relaciona exatamente ao seu forte poder de induzir comportamentos ambientalmente responsáveis.

Outrossim, além dos tributos tradicionais, cujo objetivo está diretamente relacionado à atividade financeira do Estado e tem como objetivo primordial a arrecadação de receitas para a execução de políticas públicas, os tributos também podem ser utilizados com a finalidade strafiscal - instrumento utilizado pelo Estado no intuito de desestimular certas atividades ou o consumo de determinados produtos, tidos como mais impactantes ao meio ambiente.

Nesse sentido, não remanesce dúvida que a tributação ambiental não pode ser tratada com os mesmos critérios tradicionalmente previsto para os tributos fiscais, sob pena de destituir o sistema tributário de seu papel orientador de condutas e da possibilidade de utilizá-lo como eficiente instrumento de proteção ambiental.

Consequente, resta demonstrado que havendo respeito ao mínimo existencial e ao não confisco, além de outros direitos fundamentais, a capacidade contributiva pode e deve ser relativizada, desde que passe pelo teste da idoneidade, proporcionalidade e adequação.

Referências bibliográficas

BORRERO MORO, Cristóbal José. La Proyección del principio de capacidad económica em el marca de los tributos ambientales. **Revista Española de Derecho Financiero**. Madrid: Civitas, v. 102, p. 215-242, 1999.

BOKOBO MOICHE, Susana. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000.



BRANDÃO JUNIOR, Nilson; CHIARINI, Adriana. Ricos gastam 10 vezes mais que os pobres no Brasil. **Jornal O Estadão de São Paulo**. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,rico-gasta-10-vezes-mais-que-pobre-nobrasil,43444>. Acesso: 16 jun. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CONTI, José Maurício. **Princípios da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA-CORRÊA, André Luiz. Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI. **Revista Brasileira de Direito e Justiça**./Brazilian Journal of Law and Justice, Revista Científica do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Estadual de Ponta Grossa. Ponta Grossa: Editora UEPG, 2017- 2017, 1 (1), p. 125-149, Jul./Dez. 2017. Disponível em: <https://www.revistas2.uepg.br/index.php/direito/article/view/7348/209209209922>. Acesso: 20 mar. 2021.

DERZI, Mizabel; COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0921800916300325>. Acesso: 20 de jun. 2021.

HACK, Érico. **Sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo**. II Seminário sobre Sustentabilidade da FAE. Curitiba: FAE, 2007.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 247-248.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. O fundamento e a finalidade extrafiscal dos tributos ambientais. *In*: MOTA, Maurício (coord.). **Fundamentos Teóricos do Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 257- 286.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Tributação ambiental no Brasil: reflexões para esverdear o Sistema Tributário Brasileiro. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, 2015.

NOGUEIRA, Barbosa, Ruy. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**:



conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PESSÔA, Leonel Cesarino. Redução da desigualdade, política tributária e a Constituição. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**. RBDC N. 18 – jul./dez. 2011. p. 167. 182. Disponível em <http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-18/RBDC-18-007-INDICE.htm>. Acesso: 4 de abr. 2021.

SOLER ROCH, Maria T. El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental. *In*: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (dir.). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., v.1. 2008.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latim, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SMITH, Adam. **Riquezas das nações**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1985.

SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O Imposto ambiental**. Direito Fiscal do Ambiente. Portugal: Livraria Almedina-Coimbra, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 659-678.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 19, p. 24-40, 2005