

# O Princípio da Capacidade Contributiva e a Tributação ambientalmente Orientada

Érico Hack

*Advogado em Curitiba. Mestre em Direito pela PUC/PR. Doutorando em Direito pela PUC/PR.*

Roberto Ferraz

*Professor Titular da PUC/PR. Orientador no Programa de Pós-graduação (Mestrado e Doutorado) da PUC/PR.*

## *Resumo*

Recentemente o Direito Tributário tem estudado com mais interesse os tributos ambientalmente orientados, conhecidos também como tributos ambientais. Como estes tributos têm finalidade diversa da tradicional finalidade fiscal, já que visam primeiramente à preservação do meio ambiente, surgem dificuldades na aplicação dos institutos e princípios de Direito Tributário assim como são atualmente conhecidos. O presente trabalho pretende estudar a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos ambientalmente orientados, verificando se e como o princípio pode ser aplicado.

## *Abstract*

Recently the tax law has studied with more interest the taxes environmentally oriented, more known as environmental taxes or “green taxes”. As this taxes have a different finality then the tradicional fiscal finality, since they aim the preservation of the environment, doubts appear on the application of the institutes and principles of tax law as they are known. This work intends to study the possibility of application of the principle of the contributive capacity on the environmentally oriented taxes, verifying if and how the principle can be applied.

## **1. Introdução**

No presente artigo pretende-se tratar da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos ambientalmente orientados.

O artigo seguirá os seguintes passos: inicialmente será conceituado o que se entende por princípio da capacidade contributiva. Tal princípio já foi tratado pela melhor doutrina nacional, tendo já critérios de aplicação e de concretização que merecem exposição para boa compreensão. Não se trata de mero ideal do contribuinte que deve ser observado pelo legislador quando este quiser, mas sim princípio que impõe limitações ao poder de tributar do Estado quanto ao valor da exação.

Definido o que é capacidade contributiva, será tratado o que é a função extrafiscal do tributo, como esta coexiste com a finalidade fiscal e a preponderância de um ou outra em determinados casos. A finalidade “pura” fiscal ou extrafiscal não

existe, conforme será visto, devendo ambas serem consideradas em qualquer estudo tributário. Um tributo com finalidade preponderante extrafiscal deve observar seu caráter fiscal e vice-versa, sob pena de distorções no sistema e até invalidade dos tributos.

Após, serão tratados os tributos ambientalmente orientados, identificando-se os seus elementos fiscais e extrafiscais e qual deles prepondera. Estes tributos são relativamente novos como objeto de estudo por parte da doutrina nacional. A realização de trabalhos que permitam melhor definir seus delineamentos são necessários para que não sejam utilizados erroneamente.

Por derradeiro, tratar-se-á da aplicação da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais, qual o conteúdo do princípio e como ele se manifesta neste caso. Afastar-se a sua aplicação não é correto, devendo ser analisada a adequação do princípio aos tributos ambientalmente orientados e de que forma o princípio influi nestes tributos.

## 2. O Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é tida como um subprincípio do princípio da igualdade. Seria a medida, o critério de igualdade, a maneira como a igualdade é aplicada na cobrança dos tributos<sup>1</sup>.

Adam Smith no seu *A Riqueza da Nações* já colocava que

“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 ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado.”<sup>2</sup>

A idéia de Adam Smith era mais ligada à proporção da manutenção do Estado com relação aos rendimentos auferidos em decorrência da proteção do Estado. Ou seja, quem ganha mais, porque o Estado assim permite, deve contribuir mais<sup>3</sup>. O autor ainda coloca que a idéia seria como se os cidadãos fossem os rendeiros e o Estado fosse a propriedade. Os rendeiros com maiores interesses na propriedade teriam que colaborar mais do que os outros, de acordo com seus interesses<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> “O princípio da capacidade contributiva é uma derivação do princípio maior da igualdade, um subprincípio deste que corresponde a uma das expressões da isonomia no campo dos impostos.” COSTA, Regina Helena. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993. No mesmo sentido, GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. pp. 191 e ss.; FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 95; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. pp. 51 e 52; FERRAZ, Roberto. “Igualdade na Tributação - qual o Critério que legitima Discriminações em Matéria Fiscal?”. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 476.

<sup>2</sup> SMITH, Adam. *Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*. Vol. II, Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p. 247. No original em inglês: “The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.” (SMITH, Adam. *The Wealth of the Nations*. Books IV, V. Penguin Classics, 2000. p. 416)

<sup>3</sup> Marciano Seabra Godoi coloca que a capacidade contributiva neste sentido era fundamentada na teoria do benefício, de cunho contratualista. *Justiça...*, pp. 219 e 220.

<sup>4</sup> *Riqueza...*, pp. 247 e 248.

Atualmente, prevalece a idéia de que quem pode mais paga mais, e quem pode menos paga menos ou não paga. Não é necessário que o contribuinte tenha aproveitado mais ou menos a atuação estatal. Tal idéia decorre do princípio da solidariedade, pretendendo-se atribuir a todos igualmente o ônus da manutenção do Estado. Tal distribuição igualitária seria com as possibilidades de cada um, ou seja, não o ônus repartido igualmente entre todos, mas o ônus repartido conforme o impacto que o tributo tem na capacidade de contribuir de cada um. Tal impacto deve ser igual para que se alcance a correta repartição das despesas que se pretende. Através de critérios inseridos na legislação tributária, mensura-se a capacidade de cada um de acordo com elementos que sejam facilmente constatáveis e que denotem a riqueza do contribuinte e a sua conseqüente capacidade de pagar o tributo.

O princípio é entendido por Regina Helena Costa “... como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”<sup>5</sup>.

Segundo a mesma autora, o princípio da capacidade contributiva exige que a hipótese de incidência do tributo espelhe a capacidade contributiva, ou seja, deve indicar como fato tributável uma manifestação de riqueza<sup>6</sup>.

Cumprir observar ainda que a doutrina diferencia a capacidade contributiva entre absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. A primeira seria “... a eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”<sup>7</sup>. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva seria a aptidão de um sujeito individualmente considerado, ou seja, seria a análise da capacidade pessoal do sujeito de contribuir para o Fisco.

Becker crítica o princípio da capacidade contributiva, entendendo ser a “Constitucionalização do Equívoco.”<sup>8</sup> Todavia, em decorrência de tal constitucionalização, o princípio (que ele entende ser do direito natural), para poder ser aplicado, sofreu algumas restrições.

A primeira restrição seria a impossibilidade de se considerar a capacidade contributiva de um indivíduo face a totalidade da carga tributária a ser suportada. A capacidade contributiva no mundo jurídico refere-se à riqueza do contribuinte relacionada a um único tributo<sup>9</sup>. Ou seja, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva não poderia ser analisada em face da totalidade dos tributos que o contribuinte deveria suportar. Cada tributo então deve ser individualmente considerado.

A segunda restrição seria que a capacidade contributiva do contribuinte, analisada perante um único tributo, não seria relacionada com a totalidade de sua riqueza, mas com relação a um fato signo presuntivo de riqueza<sup>10</sup>. Ou seja, a capacidade contributiva considerada é aquela manifestada em um único aspecto previsto na hipótese de incidência. Então, para o imposto de renda, o fato signo presuntivo de riqueza é a renda, e somente ela. Não importa o restante da riqueza que

<sup>5</sup> *O Princípio...*, p. 101.

<sup>6</sup> *O Princípio...*, pp. 26 e 27

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. *O Princípio...*, p. 26.

<sup>8</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972. Item 130, p. 441.

<sup>9</sup> *Teoria...*, item 132. pp. 452 e 453.

<sup>10</sup> *Teoria...*, p. 453.

o contribuinte possui, pois apenas se tributa sua renda. Por isso, por exemplo, admitir-se-ia que uma pessoa bilionária, que guarde sua riqueza em espécie e em sacos plásticos no porão de sua casa, não seria tributado pelo imposto sobre a renda. Se ele apenas guarda o dinheiro vivo e o gasta sem auferir renda, o imposto de renda não o atinge. Entretanto, se com o dinheiro guardado a mesma pessoa adquire diversos automóveis, manifesta capacidade contributiva no consumo dos veículos, pagando ICMS na compra e posteriormente pagando o IPVA, pois o fato signo presuntivo de riqueza deste tributo (propriedade de veículos automotores) surgiu manifestando sua capacidade contributiva. Exemplo inverso seria a pessoa de poucas posses que ganha um automóvel de luxo em um sorteio; perante o Estado, essa pessoa manifesta uma capacidade contributiva em decorrência da propriedade do veículo, independentemente da maneira como ele foi adquirido ou do restante da riqueza que o contribuinte possui.

A terceira constrição refere-se ao mínimo indispensável<sup>11</sup>. O tributo deve incidir apenas sobre o que exceder o tal mínimo. Segundo Regina Helena Costa: “Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital.”<sup>12</sup> Para esta autora, o mínimo vital (ou indispensável) seria o limite mínimo da capacidade contributiva, ou seja, esta começa quando o mínimo termina. Abaixo do mínimo indispensável inexistiria a capacidade contributiva.

Segundo Pasquale Russo

“Os recursos que não revelam capacidade para contribuir, e por isso não são destináveis à realização da prestação tributária porque indispensáveis ao atendimento das necessidades fundamentais do sujeito passivo, não podem ser submetidos à tributação. É o caso do assim chamado mínimo vital, com cuja expressão se costuma designar aquela faixa de riqueza que não pode ser atingida pela arrecadação sem comprometer a própria sobrevivência do contribuinte e, portanto, sem arranhar a tutela dos direitos invioláveis proclamada pelo art. 2º, parágrafo 1º da Constituição.”<sup>13</sup>

Segundo Marciano Seabra Godoi<sup>14</sup>, o fundamento do mínimo existencial está no art. 1º, III<sup>15</sup>, da Constituição Federal, que garante a dignidade da pessoa humana. No mesmo sentido, ensina Ricardo Lobo Torres

“A tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade da pessoa humana. Nada tem que ver com o problema da capacidade contributiva, mas com os direitos da liberdade.”<sup>16</sup>

<sup>11</sup> *Teoria...*, pp. 453 e 454.

<sup>12</sup> *O Princípio...*, p. 65.

<sup>13</sup> “Os Princípios Fundamentais”. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 399.

<sup>14</sup> *Justiça...*, p. 198.

<sup>15</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

III - a dignidade da pessoa humana.”

<sup>16</sup> “Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte”. Artigo publicado em SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 436.

Segundo Becker, um dos alcances da eficácia jurídica do princípio é a obrigatoriedade de o legislador criar isenções tributárias que preservem o mínimo existencial<sup>17</sup>. Segundo o autor,

“Esta criação das isenções tributárias em correlação simultânea ao estabelecimento do tributo, cria o conceito jurídico de mínimo indispensável em relação àquele determinado fato signo presuntivo de uma espécie de renda ou de uma espécie de capital.”<sup>18</sup>

Assim, uma norma que crie o tributo sem observar a isenção do mínimo indispensável é inconstitucional<sup>19</sup>.

Verifica-se que o princípio da capacidade contributiva possui reflexos não só na obrigatoriedade de carregar a quem pode mais um ônus tributário maior. Também coloca a exigência que se respeite um limite mínimo que não pode ser tributado, sob pena de atingir os meios de subsistência do contribuinte. Assim, não é toda manifestação de riqueza que é tributada, mas apenas aquela que excede o mínimo indispensável, aquela que começa a ser uma disponibilidade para o contribuinte. Ainda sob a influência do princípio da capacidade contributiva, aquele que tem riqueza um pouco maior do que aquela considerada como mínimo existencial deverá ser menos tributado que aquele que possui riqueza bem acima do mínimo. No caso do imposto de renda, existe uma faixa de isenção até determinado valor de rendimento mensal, que corresponde ao mínimo existencial. Acima deste valor, já se considera que existe renda, mas é tributada a uma alíquota de 15%. Em um patamar maior, a disponibilidade é maior, então tributa-se a renda em 27,5%. Em outros sistemas tributários existem mais faixas, aumentando a alíquota à medida que aumentam os rendimentos tributários.

Nesta questão de alíquotas que aumentam à medida que aumenta a renda, vê-se a necessidade de um limite máximo para o tributo. Tal limite parece encontrar-se na vedação do confisco. Marciano Seabra Godoi assim entende

“... o princípio da capacidade contributiva implica, por si só, o respeito ao mínimo vital, individual e familiar, e no respeito aos limites além dos quais o tributo passa a ter efeito confiscatório”<sup>20</sup>.

Segundo Regina Helena Costa “O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.”<sup>21</sup> Segundo ainda a autora, no Direito brasileiro, o confisco tem caráter sancionatório. Logo, pela definição de tributo no art. 3º do CTN,

<sup>17</sup> Parece que tal obrigatoriedade está mais presente naqueles tributos que tem como hipótese de incidência fatos que o contribuinte é obrigado a praticar, como no caso das taxas. Já no IPVA, por exemplo, o contribuinte não é obrigado a ter carro, podendo ou vender o veículo ou trocar por outro menos valioso caso não possa arcar com o tributo. Seria um caso de inexistência do mínimo existencial, pois a propriedade do veículo não é vital para a subsistência do contribuinte.

<sup>18</sup> *Teoria...*, p. 455.

<sup>19</sup> Ainda segundo Becker, não é possível ao juiz afastar a incidência de um tributo com base na capacidade contributiva subjetiva do contribuinte, pois aí estaria criando nova norma. Todavia, conforme visto nesta passagem, é possível o controle judicial quanto a verificação de ter sido ou não aplicado o princípio da capacidade contributiva, assim como verificar se essa aplicação se deu dentro dos limites mínimo e máximo inerentes ao princípio.

<sup>20</sup> *Justiça...*, p. 198.

<sup>21</sup> *O Princípio...*, p. 75.

não pode o confisco se dar através de uma norma tributária, pois o tributo atua sempre no âmbito da licitude. Assim também entende Enrico de Mita<sup>22</sup>, afirmando que há violação da capacidade contributiva com as chamadas “sanções impróprias”, que seriam situações de desvantagem para o contribuinte que viola determinadas obrigações tributárias. O contribuinte infrator, além das sanções próprias penais e administrativas, encara desvantagens, como a negativa de aplicação de deduções, aumento de base imponível ou tributação de fatos diversos. Segundo o autor,

“... uma vez lançado o imposto de acordo com o procedimento previsto, esse imposto não pode ser agravado a título de sanção, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva”<sup>23</sup>.

Hugo de Brito Machado coloca que “... tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”<sup>24</sup>.

Vistos os conceitos de mínimo existencial e de vedação do confisco como limites mínimo e máximo da tributação estabelecidos pela capacidade contributiva, cumpre verificar o que está entre os dois: um critério que permita a concretização do princípio da capacidade contributiva, no sentido de que deve suportar um ônus tributário maior aquele que possui maior disponibilidade de riqueza.

Verifica-se que tal critério parece ser a progressividade das alíquotas, principalmente (e talvez só) para os tributos com hipótese de incidência de imposto, e que incidam sobre renda e patrimônio. Para os impostos incidentes sobre o consumo, o critério da seletividade para servir melhor<sup>25</sup>.

Assim, a progressividade coloca alíquotas maiores para bases imponíveis maiores. O limite máximo da alíquota é a vedação ao confisco. A primeira alíquota, menor, incidirá sobre o valor imediatamente superior ao mínimo existencial, devendo este ser isento.

O que se verifica, desta forma, é que a capacidade contributiva não é um enunciado vazio de sentido, sem critérios de aplicação. Ela se materializa através de limites máximo e mínimo, que entre eles encontra uma técnica de gradação das alíquotas de forma a distribuir a cada contribuinte (de maneira aproximada) o encargo compatível com sua capacidade de contribuir para as despesas do Estado através do tributo em análise.

Tem-se então como limite mínimo da capacidade contributiva o mínimo existencial, que não pode ser tributado sob pena de ferir a dignidade do contribuinte e lhe impor restrições à subsistência.

O limite máximo é encontrado com a vedação do confisco, pois, por mais riqueza que o contribuinte demonstre, não é lícito que o Estado lhe tome uma parte excessiva dela. Poder-se-ia até falar em desestímulo do desenvolvimento econômico nos momentos em que o Estado toma do contribuinte valores demasiados.

<sup>22</sup> “Princípios da Capacidade Contributiva (trad. Roberto Ferraz)”. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239.

<sup>23</sup> *Princípio...*, p. 239.

<sup>24</sup> *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1994. p. 92.

<sup>25</sup> Conforme ensina Roberto Ferraz. “Da hipótese ao pressuposto de incidência - em busca do tributo justo”. Publicado em SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. pp. 214 e 215.

Não confundir o mínimo existencial com o não-confisco. O tributo que atinge o mínimo existencial naturalmente tem caráter confiscatório do valor cobrado, pois toma do contribuinte valor muito superior às suas possibilidades de contribuir. Todavia, a diferença está na questão de que a proteção do mínimo existencial serve para permitir a existência do homem em seus mais fundamentais aspectos, tutelando direitos indisponíveis (vida alimentação, moradia, saúde etc.). A vedação do confisco protege direitos disponíveis e menos fundamentais, como o de propriedade, livre-iniciativa etc. Protege o cidadão de uma atuação estatal excessiva, que lhe tire recursos a mais do que deveria.

Segundo Ricardo Lobo Torres, “A imunidade do mínimo existencial está em simetria com a proibição de excesso, fundada também na liberdade: enquanto esta impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir.”<sup>26</sup> No mesmo sentido Enrico De Mita “... não pode haver tributação sem capacidade contributiva e, por outro lado, não se pode exigir de um indivíduo uma contribuição superior ao que é admissível razoavelmente por sua capacidade contributiva”<sup>27</sup>.

### 3. O Tributo e suas Finalidades

A doutrina normalmente distingue nos tributos duas finalidades principais: a finalidade fiscal, que corresponde a arrecadação de valores para a manutenção do Estado; e a finalidade extrafiscal, em que o tributo é utilizado como instrumento de intervenção do estado no domínio econômico, induzindo positivamente ou negativamente comportamentos do contribuinte.

Enrico De Mita assim explica

“Um imposto pode ser preordenado a fins extrafiscais, isto é, não tanto visando obter uma receita para o Estado (que é o fim fiscal, obter receita), mas outros fins com relação aos quais o imposto assume um perfil instrumental. Este perfil instrumental pode assumir um outro aspecto: a estrutura ordinária do imposto é modificada em vista do objetivo político que se quer perseguir. Existe assim a função desincentivadora e incentivadora da tributação.”<sup>28</sup>

Klaus Tipke vai no mesmo sentido

“Por todo o mundo existem, além de tributos com finalidades fiscais (cujo objetivo primordial é cobrir as necessidades financeiras do Estado e dos municípios), os extrafiscais (cuja finalidade primeira é de política econômica ou social, principalmente directiva, em sentido largo).”<sup>29</sup>

Da mesma maneira que se identificam as duas finalidades do tributo, nota-se que uma não exclui a outra, pelo contrário: ambas coexistem em todo e qualquer tributo exigido pelo Estado.

<sup>26</sup> “Legitimação...”, p. 436.

<sup>27</sup> *O Princípio...*, p. 223.

<sup>28</sup> *O Princípio...*, p. 247.

<sup>29</sup> “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária”. Trad. Luís Eduardo Schoueri. Artigo publicado em SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 68.

Assim entende Alfredo Augusto Becker:

“Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre - agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.”<sup>30</sup>

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

“Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”<sup>31</sup>

Desta forma, logo se vê que o tributo em qualquer situação apresentará as suas duas finalidades. O que faz um tributo ser chamado de fiscal ou extrafiscal é a preponderância de uma delas.

Em um tributo dito fiscal, a finalidade primordial é simplesmente a obtenção de recursos dos particulares para o caixa geral do Estado. Tais valores serão destinados às despesas gerais do Estado, como investimentos à coletividade, pagamento dos vencimentos dos servidores públicos e outras despesas do Estado no desempenho de suas funções. Tal função é típica da modalidade dos impostos, que não podem ser vinculados a finalidades e fundos e incidem sobre fatos lícitos que não tenham relação com atividade estatal.

Ainda que um tributo destine-se tão-somente a arrecadar valores ao Erário, terá reflexos que poderiam ser classificados como extrafiscais. Os bens de consumo e serviços incorporam o tributo ao seu preço, tornando-os mais caros, e os contribuintes dispõem de menos renda para gastar, pois parte dela é descontada para o pagamento do imposto de renda entre outros exemplos. Estes efeitos não são os necessariamente desejados pelo tributo, mas eles ocorrem pelo simples fato de que um valor é retirado dos particulares e recolhido para o cofre do Estado.

Os efeitos extrafiscais da tributação fiscal podem até ser indesejáveis, mas devem ser suportados pela coletividade em nome da manutenção do Estado e da realização das políticas públicas que justificam a sua existência. O problema ocorre quando tais efeitos extrafiscais acabam sendo maiores do que o razoável, interferindo demasiadamente no desenvolvimento da atividade econômica dos contribuintes, conforme coloca Alcides Jorge Costa:

“A indução a certo comportamento pode não ter sido desejada pelo legislador ou sequer prevista por ele. É o que ocorre quando um determinado ente tributante institui impostos excessivos, o que leva empreendimentos novos a se dirigirem para território de outros entes tributantes.”<sup>32</sup>

<sup>30</sup> *Teoria...*, item 159. p. 545.

<sup>31</sup> *Curso de Direito Tributário*. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 162.

<sup>32</sup> Prefácio a SCHOUBERT, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. X.



De outro lado, a tributação extrafiscal pretende realizar finalidades que não sejam a mera arrecadação de tributos, mas necessariamente terá efeitos fiscais, pois faz parte do próprio conceito de tributo a transferência de dinheiro do particular para o Estado. Então, qualquer que seja o fim almejado, se é tributo, haverá arrecadação de valores para o Estado.

Sobre o assunto, assim coloca Klaus Tipke:

“O § 3º, I, do código tributário alemão, dispõe que a finalidade (*sic*) arrecadativa de um imposto (a finalidade de financiar Estados e municípios) pode ser subsidiária. E esta finalidade subsidiária geralmente está sempre presente. O objetivo principal, por exemplo, do imposto sobre o álcool e do imposto sobre o tabaco é, para dizer assim, de política de saúde. É uma finalidade subsidiária muito bem-vinda, entretanto, que estes impostos também contribuam para as necessidades do Estado.”<sup>33</sup>

Cumprir destacar que existem duas maneiras pelas quais os tributos alcançam uma finalidade extrafiscal. Eles podem ser utilizados como instrumento de financiamento da finalidade extrafiscal ou como o próprio instrumento que levará à finalidade extrafiscal almejada.

Quando o tributo é instrumento para arrecadar recursos para a finalidade extrafiscal buscada, ele se prestará a carrear recursos para determinado fundo ou órgão que realizará políticas e atuará no sentido de concretizar a finalidade. Será determinado um grupo, que por alguma razão deve contribuir para aquela finalidade, e deste grupo será exigido o tributo. Tal tributo não precisa necessariamente incidir sobre um fato relacionado diretamente com a finalidade extrafiscal que se busca.

Assim, por exemplo, pode existir um tributo que terá como finalidade financiar programas estatais de nutrição saudável, que poderiam fornecer alimentos naturais para a população de baixa renda e promover programas de educação a respeito da alimentação. Tal tributo primeiramente teria que derivar de uma constatação do Estado de que a alimentação do cidadão é deficiente, através de dados científicos idôneos. O tributo então poderia ser cobrado dos fabricantes de produtos que comprovadamente causam o problema, ou seja, os alimentos que, em pesquisas científicas, sejam considerados pouco saudáveis. Como tal tributo se presta apenas a carrear fundos para a busca da finalidade, poderia incidir sobre o faturamento das empresas contribuintes, e não necessariamente apenas sobre os produtos considerados não saudáveis. Necessariamente, a lei instituidora da exação deveria trazer as finalidades a serem atingidas, verificáveis por indicadores objetivos, assim como dispositivos que sirvam para verificar se a finalidade vem sendo cumprida a contento ou não, e as conseqüências do seu cumprimento ou não.

No exemplo colocado acima, verifica-se que a espécie de tributo mais adequado ao financiamento da finalidade extrafiscal pretendida é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide<sup>34</sup>. Talvez seja a única espécie que se pres-

<sup>33</sup> “Sobre a Unidade...”, p. 68.

<sup>34</sup> Sobre a Cide e seu uso na intervenção no domínio econômico veja HACK, Érico. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade*. Curitiba: PUC/PR, Dissertação de Mestrado, 2005.

ta a tal fim, tendo em vista a necessidade dos recursos arrecadados serem destinados à finalidade que justificou a criação. Um imposto nunca poderia ser utilizado dessa forma, pois não pode ser vinculado a qualquer despesa, conforme expressa vedação constitucional (art. 167, IV, da CF).

Por outro lado, tem-se o uso mais comum da tributação extrafiscal nos casos em que o tributo é o próprio instrumento de concretização da finalidade. Utiliza-se o tributo como forma de aumentar o valor de determinado produto, desestimulando (ou melhor dizendo, punindo) o seu consumo ou com a isenção de algum tributo que normalmente incidiria, busca-se estimular o consumo em decorrência da redução do seu valor.

O incentivo ou desestímulo (ou punição) acima colocados não servem só para o consumo de um produto, mas também são usados para o desenvolvimento de uma determinada região ou fomento de um determinado setor, para citar alguns dos exemplos mais corriqueiros.

No caso em questão, pode-se ou criar um tributo novo que incidirá sobre o produto que se quer desestimular, ou se concederá isenções como incentivo ao consumo de determinados produtos. No primeiro caso, pode-se novamente utilizar as Cides como forma de onerar apenas alguns sem afetar outros. Em outros casos, ocorrem distorções em elementos da regra matriz de incidência: aumento de alíquota para os casos que se pretende desestimular, aumento de base de cálculo etc.

As distorções acima mencionadas não seriam lícitas se não existissem as finalidades extrafiscais que as justificam. Por isso mesmo entende-se que tais finalidades devem ser estudadas com muito cuidado. A oneração ou desoneração de um tributo não pode se dar em decorrência de uma opinião do legislador ou do Governo, mas deve estar fundada em critérios objetivos obtidos de dados científicos sérios que comprovam que a finalidade extrafiscal pretendida deve mesmo ser buscada e que a medida tributária proposta tem a capacidade de atingir a finalidade extrafiscal desejada.

A utilização do tributo como o próprio instrumento de busca da finalidade extrafiscal pode ser utilizado em qualquer modalidade tributária do sistema. O problema que pode surgir, e não raro ocorre, é o aumento de determinado tributo ou a desoneração em favor de alguns, justificado por alguma finalidade extrafiscal. Com o aumento da alíquota de um imposto com a finalidade de se desincentivar o consumo do mesmo, o Estado vai naturalmente arrecadar mais para seu caixa geral. Todavia, se a finalidade extrafiscal não estiver sendo atingida com o aumento do tributo, o Estado simplesmente arrecadará mais justificado por uma finalidade que não está sendo concretizada.

É o que ocorre na tributação incidente sobre cigarros, produto sobre qual incide grande ônus tributário justificado pelo suposto desestímulo ao consumo que o aumento do preço (decorrente do tributo maior) causaria. Não existe estudo ou medida para se aferir se a finalidade de reduzir o fumo através do tributo está sendo atingida, nem sequer se alguém deixou de fumar só porque o preço do cigarro está mais alto. Neste caso, a finalidade extrafiscal que justificou o aumento da taxa não está sendo atendida, mas o Estado não verifica se a cobrança demasiada surte algum efeito ou não, aproveitando a grande arrecadação que tal produto traz em decorrência da suposta finalidade extrafiscal.

Tem-se então uma perversidade do sistema, pois o fumante padece de vício biológico que o compele a fumar, ou seja, seu comportamento não é livre ou é pouco livre em decorrência do vício. O Estado então arrecada grandes somas sobre um comportamento que é quase obrigatório para o contribuinte, sofrendo este duas vezes: uma pelos males trazidos pelo cigarro e outro pela forte tributação que sofre quando satisfaz seu vício.

Por outro lado, o Estado pode pretender incentivar através da renúncia tributária, desonerando determinadas pessoas. Também se mal aplicado, pode levar à criação de meros privilégios que nunca terão a capacidade de atingir a finalidade que supostamente justificou o incentivo. Neste caso tem-se uma ponta que é o privilégio, ou seja, a distorção da tributação para desonerar atividades como forma de incentivo que não surtem o efeito necessário, importando apenas em perda de receita para o Estado e privilégio para os beneficiados.

Quando a tributação é majorada para desestimular certa atividade e tal fim não é atingido, tem-se o confisco ou o excesso, ocorrendo uma grande arrecadação por parte do Estado sem justificção correta. Aqui encontra-se a ponta oposta ao privilégio, em que o aumento da incidência tributária não causa o efeito necessário de desestímulo, obrigando o contribuinte a pagar um tributo que agride demasiadamente o seu patrimônio. Acarreta uma grande arrecadação para o Estado que, se não fosse a justificativa da extrafiscalidade para a onerosidade excessiva, não seria possível pela tributação preponderantemente fiscal.

Pelo que foi exposto acima, verifica-se que é necessária uma constante aferição das finalidades que justificam os tributos ditos extrafiscais, sob pena de se esvaziar este instituto, servindo ele apenas para justificar aumentos de arrecadação do Estado ou privilégios para algumas categorias.

#### **4. A Tributação ambientalmente Orientada**

Roberto Ferraz define os tributos ambientalmente orientados como “... aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada”<sup>35</sup>.

Um tributo considerado ambientalmente orientado tem então sua finalidade extrafiscal preponderante, sendo tal finalidade a conservação e preservação do meio ambiente<sup>36</sup>.

Trata-se de um problema relativamente novo para a doutrina. Poucos tributos hoje exigidos possuem alguma preocupação com o meio ambiente. Ainda existem poucos estudos sobre o assunto, com praticamente nenhum pronunciamento dos tribunais sobre o assunto.

Verifica-se, entretanto, que aqueles que já se debruçaram sobre o assunto identificaram alguns elementos desta nova forma de tributação dando um norte para o seu delineamento.

<sup>35</sup> “Tributação e Meio Ambiente: o Green Tax no Brasil (a Contribuição de Intervenção da Emenda 33/2001)”. Artigo publicado em MARINS, James (coord.). *Tributação e Meio Ambiente*. 1ª edição, 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2003. p. 96.

<sup>36</sup> Em algumas hipóteses, o efeito fiscal do tributo, ou seja, a arrecadação de valores servirá à finalidade extrafiscal. Para a preservação do meio ambiente é necessária a arrecadação de valores a serem aplicáveis na preservação, e os tributos ambientalmente orientados poderão ter sua arrecadação destinada à tal finalidade.

O principal elemento que indica o regime de tais tributos é o chamado princípio do poluidor-pagador. Tal princípio baseia-se na idéia trazida da economia de externalidades positivas e negativas. Segundo Luís Eduardo Schoueri,

“Do direito econômico extrai-se a noção de externalidades, enquanto custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha no mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade.”<sup>37</sup>

Ou seja, pode ocorrer que uma empresa cause, com o desenvolvimento de sua atividade, um dano ou prejuízo ao meio ambiente. Tal dano será suportado pela coletividade, ficando para a empresa apenas o lucro da operação. Isso é chamado de externalidade negativa, pois a empresa externaliza um elemento do seu custo para a coletividade<sup>38</sup>. Segundo Cristiane Derani, tal operação define-se pela expressão “privatização de lucros e socialização de perdas”<sup>39</sup>.

Assim, o que o princípio do poluidor-pagador coloca é a internalização de tais externalidades negativas. Ou seja, quem polui paga o eventual prejuízo ou dano causado ao meio ambiente através do tributo. O Estado arrecada daqueles que aproveitam a exploração do meio ambiente e que de alguma forma causem degradação a este.

Antes de mais nada, deve-se alertar que o princípio do poluidor-pagador não pode ser visto como uma licença para poluir<sup>40</sup>. Como se trata de uma forma de tributação com finalidade preponderantemente extrafiscal, deve se destinar a concretizar uma finalidade, que no caso em concreto é a conservação do meio ambiente. É importante ressaltar que tal tributação busca efetivamente concretizar tal finalidade, ou seja, realizar tal finalidade, transformando a realidade. Assim, pode-se concluir que a tributação ambientalmente orientada deve visar o seu próprio fim, ou seja, ela deve almejar e buscar que no futuro o meio ambiente seja suficientemente protegido e conservado a ponto de um tributo que se destine a esta finalidade não possua mais objeto e seja extinto.

Aliás, este é um ponto em comum de boa parte das tributações com finalidade extrafiscal. Elas devem buscar a realização de uma finalidade que não seja a mera arrecadação de tributos para o caixa geral do Estado. A existência da finalidade indica que a sociedade entende que a realidade deve ser mudada no sentido de se

<sup>37</sup> “Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental”. Artigo publicado em TÔRRES, Heleno (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 236.

<sup>38</sup> Conforme coloca Ricardo Lobo Torres: “O princípio do poluidor-pagador está ligado à idéia de internalização de eventuais prejuízos ambientais, sem a qual seria repassada para terceiros a responsabilidade pela carga tributária necessária a garantir os riscos ambientais. O poluidor, que se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes, não pode externalizar negativamente a poluição que produz.” (“Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental”. Artigo publicado em TÔRRES, Heleno (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 27)

<sup>39</sup> “Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável”. Artigo publicado em TÔRRES, Heleno (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 648.

<sup>40</sup> Sobre isso, alerta Luís Eduardo Schoueri: “O mesmo exemplo apresenta, entretanto, efeito indesejado que não se pode deixar de lado: a monetarização do direito ambiental. Utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não mais é visto como alguém que gera danos, mas como alguém que ‘paga a conta’ e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao ambiente, além da própria perda de consciência ambiental.” (“Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental”, p. 239)

concretizar tal finalidade. Assim, uma vez alcançada esta, alterada a realidade de maneira que a sociedade entenda ser suficiente, perde o tributo seu objeto, pois não há mais o que mudar, não há finalidade a alcançar.

Pelo exposto acima, verifica-se que a tributação ambientalmente orientada existe porque a sociedade entende que o meio ambiente precisa de mais proteção do que já tem. Identificada esta finalidade, ela é buscada por diversos meios, podendo o tributo ser um desses meios. Existem então outros meios de proteção do meio ambiente, parecendo que os mais importantes são meios administrativos, no sentido de regulamentar as atividades potencialmente poluentes para que não poluam ou para que poluam o mínimo possível. No âmbito do Direito Administrativo também existe um campo da ilicitude, representado por multas aplicadas quando do descumprimento de tais regulamentos. Outro meio bastante importante tem campo no Direito Penal, com os crimes ambientais para os casos de ilícitos mais graves que não se entenda que não devam ser punidos apenas com multa.

Constata-se que a proteção do meio ambiente através do Direito ocorre com atuação do direito no campo do lícito e do ilícito. O ilícito tem como instrumentos principais as multas administrativas e as sanções penais. O campo do lícito tem como instrumentos as regulamentações administrativas que disciplinam as formas que o meio ambiente deve ser explorado e as políticas de governo para educação e conscientização ambiental da sociedade. O tributo ambientalmente orientado insere-se no campo do lícito, como parte de políticas de governo que concretiza dever constitucional de preservar o meio ambiente.

Diante de uma determinada atividade que cause um dano ao meio ambiente, deve ser verificado, inicialmente, em qual destes âmbitos ela deve ser tutelada. Em alguns casos, deve-se simplesmente proibir o comportamento, imputando a quem o praticar multas ou mesmo sanções penais. Caso se entenda que a atividade não possa ou não deva ser proibida, deve-se regulamentá-la e estabelecer sanções administrativas ou penais para o caso da regulamentação ser descumprida. Note-se que no primeiro caso as sanções serão imputadas a quem desempenhar a atividade proibida, enquanto no segundo caso serão imputadas a quem desempenhar atividade lícita sem estar sujeito às proibições regulamentares existentes para ela.

O campo da ilicitude não interessa ao Direito Tributário, pois o próprio conceito de tributo trazido pelo art. 3º do CTN exclui do tributo a natureza de sanção. Como coloca Roberto Ferraz

“... uma primeira característica fundamental da tributação ambientalmente orientada é que ela deverá ocorrer, necessariamente, no âmbito das atividades lícitas, como orientadora dessas atividades, mas nunca como sancionatória”<sup>41</sup>.

Desta forma, o tributo ambientalmente orientado encontra lugar no campo do lícito. Todavia não deve ser encarado como regulamentação, ou seja, não deve ser determinante para o contribuinte. A regulamentação pertence ao campo das normas administrativas, e tais normas, se infringidas, ensejam uma multa. A utilização do tributo como forma de regulamentação do setor privado seria um verda-

<sup>41</sup> “Tributação ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil”. Artigo publicado em TÔRRES, Heleno (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 340.

deiro desvio de finalidade do instituto, usando terminologia emprestada no Direito Administrativo.

Entende-se então que através do tributo pode-se apenas induzir o contribuinte a praticar um comportamento lícito mais desejável que outro. Alcides Jorge Costa entende assim a indução:

“Aqui acrescento que, a meu ver, a função ‘indução’ pode existir quando o ‘funtor’ ou operador deôntico da norma é o ‘permitir’ mas não o ‘proibir’ ou o ‘ordenar’.

(...)

Não há, portanto, indução se a norma proíbe ou ordena; pode haver quando ela apenas permite. A norma pode ordenar um certo tipo de comportamento mas, se ordena, não está mais induzindo no sentido comum desta palavra.”<sup>42</sup>

A intervenção estatal através do tributo é a chamada intervenção sobre o domínio econômico por indução<sup>43</sup>. Nesta modalidade de intervenção estatal, o Estado coloca aos participantes convites a comportamentos considerados mais convenientes através de benefícios quando são adotados, ou então onera mais o comportamento indesejado induzindo os sujeitos a praticarem outros comportamentos. Na intervenção sobre o domínio econômico por direção, o Estado impõe normas que determinam como devem os sujeitos se comportarem, importando em sanção a sua inobservância.

Identifica-se então desde logo que a tributação ambientalmente orientada é forma de intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução. A modalidade por direção ocorre quando o Estado emite regulamentos administrativos que regulam a atividade e tem como consequência uma sanção pelo seu descumprimento.

Assim, quando um tributo ambientalmente orientado internaliza determinada externalidade negativa, aponta para o contribuinte que aquele comportamento é indesejável. O contribuinte então deve escolher entre o comportamento indesejável, porém mais oneroso, e o comportamento ecologicamente correto, mais barato. No caso em tela é possível a escolha pelo contribuinte, e caso escolha o meio indesejável terá que arcar com os custos da externalidade negativa.

Vê-se então que o tributo ambientalmente orientado deixa o comportamento do contribuinte livre. Um tributo que obrigue o contribuinte a um determinado comportamento torna-se um regulamento, escapando do âmbito de atuação do tributo. O exame do que será estimulado ou desestimulado deve ser realizado no sentido de verificar se o comportamento indesejável não deve ser proibido. O tributo não pode corresponder a uma indenização ou um pagamento que permita ao contribuinte a prática de qualquer comportamento nocivo ao meio ambiente.

Conforme já visto acima, o tributo pode atuar para o alcance da finalidade de duas maneiras. Na primeira maneira, já falando no âmbito dos tributos ambientalmente orientados, a sua cobrança por si só pode ser o próprio elemento de bus-

<sup>42</sup> “Prefácio...”, p. IX.

<sup>43</sup> Conforme explica GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

ca da finalidade desejada. Ou seja, o tributo incide de maneira mais gravosa, aumentando o valor do produto ou tornando mais oneroso o comportamento indesejado. Seria aqui o caso de uma tributação mais gravosa sobre um produto que não pode ser reciclado, tornando-o mais caro. Assim o contribuinte pode escolher comprar o tributo menos desejável, mas terá de pagar mais caro por isso. Essa forma de indução se encerra com a própria incidência do tributo, parecendo ser mais apropriada aos impostos e taxas. O valor arrecadado segue para o caixa geral do Estado, sendo ele irrelevante para a intervenção realizada. A medida de valor para tal tributo seria o valor que induz o contribuinte a adotar o comportamento mais desejado, não podendo ser proibitivo a ponto de obrigar o consumidor ao comportamento desejado, nem muito baixo a ponto de não induzir o comportamento.

Já na outra forma, cria-se um tributo que incidirá novamente sobre o comportamento menos desejável. Porém aqui o valor arrecadado será destinado a um fundo ou órgão que obrigatoriamente terá que minimizar ou reverter o dano ao meio ambiente que o comportamento indesejável causou. Assim, o consumidor/contribuinte escolhe entre o comportamento ecologicamente correto e livre do tributo e o comportamento indesejável que tem embutido no seu preço o custo que a externalidade negativa terá para o Estado. Tal tributo deveria ter como medida do valor a ser cobrado o custo da externalidade negativa causada pelo comportamento. E o valor necessariamente seria utilizado na sua correção. Tal forma seria mais identificada com a disciplina das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, que tem tais elementos inerentes ao seu arquétipo constitucional.

Poder-se-ia utilizar como exemplo as garrafas Pet de refrigerante. Elas são pouco recicladas, pois possuem baixo valor de venda, então acabam indo parar em lixões, bueiros e rios, levando dezenas de anos para se degradar. Tais garrafas causam um dano ambiental que a coletividade acaba herdando. As companhias que vendem seus produtos embalados em tais garrafas obtêm lucro e reduzem custos, pois não precisam retirá-las dos pontos de venda quando vazias como era necessário fazer com embalagens retornáveis. E o consumidor ganha comodidade, não precisando carregar e trocar as garrafas depois. Tem-se aqui a externalidade negativa, ou seja, a redução do custo e a comodidade do consumidor custam para a coletividade a convivência com uma quantidade enorme de garrafas no lixo. Um tributo que incidisse sobre o uso de tais garrafas poderia internalizar tal custo, financiando um programa de reciclagem destas garrafas. Ou seja, a empresa poderia continuar utilizando esta embalagem e o consumidor poderia continuar comprando, porém teriam que arcar com o custo que geram para a coletividade, evitando que as garrafas sejam simplesmente descartadas. No caso de tal custo ser alto a ponto de ser indesejado, haveria a indução ao comportamento de se adotar embalagens retornáveis que não gerem a obrigação de pagar o tributo. A empresa teria o caminho de ou arcar com um tributo que paga para o Estado o custo da externalidade ou não arcar com o tributo.

De qualquer forma, ambas as formas de utilização do tributo deveriam passar por uma análise de necessidade e adequação da intervenção que se quer fazer. Ou seja, antes deveria o Estado avaliar se a finalidade realmente precisa ser promovida. Se sim, deveria analisar se o tributo é o melhor caminho para que a finalidade seja atingida. Esta análise seria anterior à criação do tributo. Criado o tributo e iniciada sua incidência, deve a sua lei instituidora definir critérios objetivos

de atingimento da finalidade, ou seja, se o tributo está realmente cumprindo com aquilo que deve realizar. Tal análise conduziria à possibilidade de se deixar de cobrar o tributo, de reduzir ou aumentar o seu valor, etc., de acordo com o atingimento ou não da finalidade<sup>44</sup>.

Ambos os casos possuem vantagens e desvantagens. No primeiro, tem-se a vantagem de poder criar um tributo que efetivamente induza o comportamento contribuinte, através da graduação do seu custo. A desvantagem é que poderia não ocorrer uma efetiva internalização dos custos, pois o Estado poderia não usar o dinheiro para a correção do dano causado. Também neste caso haveria um maior risco de desvirtuamento do tributo, podendo ele ser utilizado apenas como mera fonte de arrecadação mascarada pela finalidade ambiental.

No segundo caso, a vantagem é que ocorreria uma efetiva internalização, com a utilização do valor para a redução da externalidade<sup>45</sup>. Esta utilização do tributo como financiador da intervenção parece que é a melhor maneira de se concretizar o princípio do poluidor-pagador e, por conseqüência, dar efetividade ao tributo ambiental. Haveria então uma real internalização da externalidade negativa, com efetivo repasse do custo ambiental para quem dela se beneficia.

## **5. Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva aos Tributos ambientalmente Orientados**

Vistos os elementos que se entendem necessários à compreensão do tema, será verificado a adequação do princípio da capacidade contributiva aos tributos ambientalmente orientados.

Em análise superficial, pode parecer que o princípio não se aplica a qualquer tributo que não tenha como finalidade a mera arrecadação de recursos para o caixa geral do Estado. Todavia, conforme já visto acima, não se pode compreender a capacidade contributiva apenas como a progressividade de alíquotas, embora este instituto pareça ser sua manifestação mais conhecida.

A doutrina nacional divide-se quanto a tal aplicabilidade, havendo quem defenda que o princípio não se aplica e outros que defendem sua aplicabilidade com base em critérios diversos dos atualmente conhecidos.

Ricardo Lobo Torres<sup>46</sup> entende que o princípio tem “escassa importância na tributação ambiental” por ele ser típico dos impostos e tal modalidade tributária não poder ser utilizada na tributação ambiental pela inexistência de competência constitucional para instituição de impostos ecológicos. Ainda, o princípio da capacidade contributiva entraria em conflito com o princípio do poluidor-pagador, pois para este independeria a situação econômica do contribuinte.

Parece que este entendimento não é o mais adequado à questão, primeiramente porque, como princípio, a capacidade contributiva deve estar presente em todo e qualquer tributo. A forma que o princípio aparece em cada modalidade tributária altera-se em decorrência da suas características. Logo, também não subsiste o

<sup>44</sup> Tema já tratado em HACK, Érico. *Contribuição de Intervenção...*, capítulo 5.

<sup>45</sup> Lembrando-se sempre que, para esta hipótese, se deveria necessariamente utilizar modalidades tributárias que possibilitem a vinculação do valor arrecadado à finalidade que justifica a exação.

<sup>46</sup> *Valores e Princípios...*, p. 29.



argumento de que a capacidade contributiva é típica dos impostos. Seria possível dizer até que a progressividade é típica dos impostos, mas esta, como já visto acima, é um critério de aplicação do princípio, com ele não se confundindo. Pelo critério colocado pelo autor, seria possível a não-aplicação da capacidade contributiva para as taxas, todavia conforme já exposto aqui, as taxas não poderiam ser progressivas, mas necessariamente deveriam isentar aqueles que têm seu mínimo vital afetado pela sua cobrança, sendo esta uma manifestação da capacidade contributiva.

Outro entendimento encontrado é exposto por Carlos Palao Taboada<sup>47</sup>. Tal autor informa que, na Espanha, o Tribunal Constitucional e alguns doutrinadores entendem que a capacidade de poluir seria uma medida da capacidade contributiva. Ou seja, por tal entendimento, a capacidade de poluir revelaria capacidade contributiva do contribuinte, logo estaria aí a justificação para a cobrança do tributo.

O próprio autor, ao expor a tese a rechaça, entendendo que a justificação do tributo ambiental não reside na capacidade contributiva como ocorre com os tributos de finalidade fiscal, mas sim na legitimação constitucional do fim ambiental desejado<sup>48</sup>.

E, como já visto acima, a tributação ambientalmente orientada, utilizando como critério o princípio do poluidor-pagador, tem sua fundamentação na internalização das externalidades negativas. Logo, o tributo é cobrado para cobrir tais externalidades, visando a finalidade constitucional de proteção do meio ambiente. O fato de o contribuinte poluir o meio ambiente não demonstra capacidade contributiva, mas apresenta a necessidade que parte da receita obtida com aquela atividade poluente seja utilizada para reparar a externalidade. O fato de um contribuinte ser mais tributado porque polui mais não significa que seja uma representação da capacidade contributiva baseada na quantidade de poluição, mas sim uma internalização de uma externalidade maior que a gerada por outros contribuintes. Por isso, uma grande empresa que gera uma pequena externalidade deverá ser menos tributada pelo tributo ambiental do que uma pequena empresa que gere uma grande externalidade, ainda que possa haver uma grande disparidade na capacidade contributiva de ambas no que se refere aos demais tributos.

A posição que parece mais correta quanto à questão afirma que a capacidade contributiva é aplicável ao tributo ambientalmente orientado, todavia deve ser compatibilizada à realidade de tais tributos.

As posições anteriormente expostas tentavam afastar a incidência do princípio para a tributação extrafiscal ou aplicá-la da mesma maneira que se aplica aos tributos fiscais, em especial aos impostos. Entretanto, como Luís Eduardo Schoueri observa:

“... as normas tributárias indutoras não perdem sua natureza tributária e por isso continuam sujeitas aos cânones tributários, cabendo daí ao jurista

<sup>47</sup> “El Principio ‘quien contamina paga’ y el Principio de Capacidad Económica”. Artigo publicado em TÓRRES, Heleno (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 88.

<sup>48</sup> “El Principio...”, p. 88.

estudar sua compatibilidade tanto com o Direito Tributário como com o Direito Econômico”<sup>49</sup>.

Então, a capacidade contributiva deve ser considerada na tributação ambientalmente orientada, todavia não pode ser aplicada da mesma maneira que é utilizada tradicionalmente para os tributos de finalidade preponderante fiscal, sob pena de retirar a eficácia e alcance dos fins que se deseja alcançar com o tributo.

Retomam-se então as noções anteriormente estudadas, de que o princípio da capacidade contributiva impõe um limite mínimo sobre o qual não pode incidir a tributação, ou seja, do mínimo vital. Para os contribuintes que percebem o mínimo vital ou menos não há capacidade contributiva, sendo eles isentos de tributação. Acima deste limite, a capacidade contributiva impõe um critério que é a progressividade. Ou seja, o contribuinte que é tributado por demonstrar riqueza em valor imediatamente acima do que é considerado mínimo vital deverá pagar a menor alíquota do tributo. Tal alíquota deve aumentar à medida que sua renda aumenta. Há, entretanto, um limite máximo para tal alíquota, que é a vedação do confisco. Acima de tal alíquota entende-se que o Estado inicia o confisco dos bens do contribuinte sem indenização correspondente.

Parece que os limites do mínimo vital e do não-confisco impostos pela capacidade contributiva são plenamente válidos para a tributação ambientalmente orientada. Imagine-se que um pescador em regime de subsistência gera uma externalidade negativa que poderia ser internalizada através de um tributo. O sujeito, neste caso, pesca apenas para comer e troca seu pescado por gêneros de primeira necessidade, não obtendo qualquer renda da sua atividade. Parece claro que ele está sobrevivendo com uma riqueza abaixo do mínimo vital, não podendo ser tributado. O tributo então deve necessariamente isentar tal contribuinte, já que não há o que ser tributado. A externalidade negativa por ele produzida deve ser resolvida por outro instrumento que não o tributo.

Já, por outro lado, o tributo ambientalmente orientado não pode ter efeito de confisco, ou seja, não pode sancionar o contribuinte pela conduta. Seria o caso de uma externalidade negativa tão grande que, se internalizada, geraria ao contribuinte um ônus demasiado que encerraria a sua atividade ou prejudicaria muito o seu patrimônio. Neste caso parece ocorrer não uma indução ao comportamento pelo Estado, mas sim uma ordenação. Esta não pode ocorrer no campo do Direito Tributário, então no caso de uma externalidade negativa tão grande como a aqui tratada seria o caso de provavelmente proibir a atividade, aplicando multa ou sanção penal a sua prática. Caso não seja possível a proibição da atividade<sup>50</sup>, então o contribuinte poluidor deveria arcar com um valor que não inviabilizasse sua atividade. O restante do valor da externalidade deveria ser arcado pelo Estado, pois a

<sup>49</sup> *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 280 e 281.

<sup>50</sup> Casos em que a indústria, apesar de poluente, produz algo que seja vital ao desenvolvimento da sociedade, não sendo possível a interrupção imediata da produção. Seria o caso aproximado do combustível fóssil. Se hoje houvesse um consenso de que tal combustível é muito agressivo ao meio ambiente e deve ser banido, não é possível a proibição imediata da produção, sob pena de caos na sociedade. Seria o caso de desenvolvimento de políticas de substituição de tal combustível em médio e longo prazo, podendo no meio tempo a externalidade ser internalizada através de um tributo.

falta de recursos não desobriga este e o restante da coletividade de preservar o meio ambiente.

Nos casos acima, vê-se que a capacidade contributiva atua nos tributos ambientalmente orientados informando seus limites. Então o princípio é aplicável a tais tributos, ainda que diferentemente da sua aplicação a outros tributos. Como princípio que é, a capacidade contributiva está sempre presente no sistema tributário. A sua manifestação em cada situação é diversa, de acordo com as condições e características encontradas.

Os limites devem ser aplicados, pois, como já visto, o tributo nunca terá um efeito puramente extrafiscal. Sempre haverá uma prestação pecuniária do particular aos cofres públicos. Sendo assim, não é possível que a finalidade ambiental justifique prejuízo ao mínimo vital nem confisque valores do contribuinte para que a finalidade se realize a qualquer custo. Se a finalidade precisa ser realizada de qualquer jeito, sem que se dê liberdade de atuação ao contribuinte, não se pode buscá-la através de instrumentos tributários, devendo o Estado proibir ou regulamentar os comportamentos particulares no sentido de concretizar a finalidade.

Dos critérios da capacidade contributiva vistos anteriormente, parece que o que não se aplica, ou que, se aplicado, sofre mais com a finalidade do tributo ambientalmente orientado é o critério da progressividade das alíquotas relacionadas à riqueza demonstrada pelo contribuinte.

Isso ocorre porque, como visto anteriormente, a progressividade é o critério que realiza a igualdade na capacidade contributiva, ou seja, quem pode mais contribuir mais para as despesas do Estado.

Já no tributo ambientalmente orientado, a medida para a cobrança do tributo é a externalidade negativa gerada pela atividade. Então contribui mais quem polui mais, independentemente de o poluidor ser uma empresa de pequeno ou grande faturamento. Tal medida se dá pelo princípio do poluidor-pagador, sendo então as alíquotas ou valores cobrados pelo tributo graduados de acordo com a externalidade negativa que é internalizada.

Note-se que a poluição gerada, conforme já exposto, não é manifestação de capacidade contributiva, pois ela nada tem a ver com a riqueza demonstrada pelo contribuinte.

Ainda, há a hipótese já comentada da internalização do custo da externalidade negativa não gerar o efeito indutor de adoção do comportamento ecologicamente mais desejável para determinado grupo ou setores de contribuintes (quando o valor do tributo for muito pequeno a ponto de alterar pouco ou nada a realidade).

Assim, se nos tributos de finalidade fiscal tem-se a capacidade contributiva atuando com o mínimo vital, o não-confisco e a progressividade da alíquota em razão da riqueza demonstrada, nos tributos de finalidade preponderantemente extrafiscal tem-se o princípio impondo apenas os limites do mínimo vital e do não-confisco, deixando-se de lado a progressividade. A medida do valor não seria em razão da riqueza que o contribuinte tem, mas em razão da externalidade negativa que produz.

Poder-se-ia pensar que a progressividade teria lugar para graduar as alíquotas conforme a riqueza dos contribuintes quando estes estivessem em um mesmo nível de agressão ao meio ambiente determinado pelo princípio do poluidor pa-

gador. Ou seja, contribuintes que geram a mesma espécie de externalidade negativa contribuiriam para a finalidade de acordo com os seus respectivos faturamentos, quem fatura mais, paga mais. Entretanto, parece que tal pensamento não merece prosperar, pois a externalidade negativa pressupõe um custo para o Estado que deve ser internalizado. Tal custo está diretamente relacionado ao montante de poluição que o contribuinte gera, ou seja, se ele polui 100 gera 10 de externalidade, se ele polui 1000 gera 100. Caso se admitisse a progressividade entre os contribuintes que geram o mesmo tipo de externalidade haveria uma discrepância na repartição do ônus da externalidade, pois, no mesmo exemplo acima, aquele que polui 100 poderia arcar apenas com 5 (enquanto a externalidade tem um custo de 10) e o que polui 1000 geraria 150 (50 acima do custo de sua externalidade). Tal progressividade não é possível porque o tributo destina-se a internalização do custo ambiental gerado pela atividade, e haveria uma desigualdade entre contribuintes em mesma situação, pois um pagaria pelo que não fez e o outro não pagaria pelo que fez, distribuindo o ônus desigualmente entre eles.

Desta forma, o princípio da capacidade contributiva é aplicável aos tributos ambientalmente orientados, devendo se adequar o princípio às peculiaridades de tais tributos. Então, o princípio informaria qual o limite do mínimo vital, que deve ser isento do tributo ainda que gere externalidade negativa. E informa o limite máximo do tributo, evitando o confisco de bens do contribuinte, ainda que a externalidade possibilitasse uma cobrança demasiada.

A progressividade resta afastada porque é critério de justiça e igualdade dos tributos que têm como finalidade preponderante a repartição das despesas gerais dos Estados entre todos os contribuintes, de maneira que quem tem mais riqueza paga mais, e que tem menos paga menos ou não paga. A medida para cobrança do tributo ambiental seria o princípio do poluidor-pagador, que impõe o ônus tributário de acordo com a poluição gerada, de maneira a onerar mais quem polui mais. Tais contribuintes mais poluidores seriam induzidos a adotar comportamentos ecologicamente mais desejáveis para se livrar dos custos e possibilita que o Estado cobre de tais contribuintes o custo da poluição por eles causada, reparando os danos ambientais e evitando que eles ocorram.

## 6. Conclusões

1. O princípio da capacidade contributiva aplica-se a todas as modalidades tributárias, não necessariamente da mesma maneira em cada uma delas. Tem como limite o mínimo vital, entendido como o valor necessário à subsistência da pessoa e sobre o qual não podem incidir tributos, pois inexistente capacidade contributiva sobre tal valor. Tem como limite oposto a vedação do confisco, entendido como a alíquota máxima que se pode cobrar de qualquer contribuinte, independentemente da riqueza que possua, sob pena de indevidamente tomar o seu patrimônio sem indenização. Entre estes limites existe o critério da progressividade das alíquotas, que distribui o ônus tributário de acordo com a riqueza manifestada por cada contribuinte acima do limite do mínimo vital e abaixo do que é considerado confisco.

2. Em todo tributo coexistem a finalidade fiscal e extrafiscal, entendida a primeira como a finalidade de carrear recursos ao caixa geral do Estado para que este realize suas atividades normais. A finalidade extrafiscal consiste na busca de uma finalidade diversa da mera arrecadação através do tributo, ou seja, procura-se al-

terar a realidade e realizar políticas através do tributo. As finalidades não se excluem, apenas uma prepondera sobre a outra em cada tributo. Um tributo com finalidade fiscal terá efeitos extrafiscais, pois a sua própria cobrança gera efeitos diversos da mera arrecadação de valor. Da mesma forma, um tributo com finalidade extrafiscal terá um efeito fiscal, pois onde há tributo sempre haverá uma cobrança ao contribuinte pelo Estado, então existe ingresso de recursos nos cofres públicos.

Através do tributo, o Estado pode intervir no âmbito do privado, sobre o domínio econômico, induzindo comportamentos. Tal intervenção pode ser realizada com a própria cobrança do tributo, ou com a utilização dos valores arrecadados para financiar a finalidade que o justificou. Em qualquer dos casos é necessária uma análise criteriosa das finalidades que se quer alcançar com o tributo, prevenindo distorções. Também é necessário um acompanhamento posterior quando da cobrança do tributo, para verificar que ele está cumprindo com a finalidade que o justificou.

3. O tributo ambientalmente orientado é um tributo com finalidade extrafiscal preponderante. Tal finalidade é a conservação e preservação do meio ambiente.

Tais tributos têm como principal elemento de justificação o chamado princípio do poluidor-pagador. Uma determinada atividade pode gerar externalidades negativas ao meio ambiente, entendidas estas como prejuízos ambientais gerados pela atividade empresarial que não são incluídos no custo do produto. Tais externalidades negativas geram para a coletividade um ônus ambiental que é suportado por todos. Então a empresa obtém lucro no seu processo produtivo e deixa para a coletividade o prejuízo ambiental. Pelo princípio do poluidor-pagador, a externalidade negativa deve ser internalizada, incluindo o custo ambiental acima mencionado no custo do produto produzido.

O tributo ambientalmente orientado tem a intenção de internalizar o custo do dano ambiental causado no custo do produto, repassando para o produtor o ônus que ele criou. Tal tributo tem a intenção de fazer com que o produtor, para se livrar do ônus tributário ambiental, adote comportamentos ecologicamente corretos e livre de tributos. Outra intenção existente é que o valor arrecadado com o tributo seja utilizado para a reparação do dano ambiental.

O tributo ecologicamente orientado deve se restringir à indução de comportamentos lícitos, apenas nos casos que o contribuinte tenha liberdade para escolher qual comportamento adotar. Também não pode ser utilizado como sanção de ato ilícito nem como instrumento de direção do Estado, impondo comportamentos ao contribuinte.

4. Deve-se refutar as teses que excluem o princípio da capacidade contributiva do âmbito dos tributos ambientalmente orientados. Também não subsiste o pensamento que a capacidade de poluir é uma manifestação da capacidade contributiva. No primeiro caso, o tributo ambiental não deixa de ser um tributo, e todos eles devem obedecer à capacidade contributiva. No segundo caso, a capacidade de poluir, como manifestação da capacidade contributiva, parece querer explicar o princípio aplicado ao tributo ambiental sob a ótica do tributo de caráter preponderante fiscal.

O tributo ambientalmente orientado obedece ao princípio da capacidade contributiva pelos limites que este impõe, ou seja, pela isenção do mínimo vital e pela

vedação do confisco. Entre tais limites, gradua-se a cobrança de acordo com a externalidade negativa gerada pelo contribuinte.

A progressividade de alíquotas em razão da riqueza demonstrada parece não ser aplicável, ou ser menos aplicável aos tributos ambientalmente orientados. Tal critério destina-se a repartir de maneira justa entre os contribuintes o ônus de contribuir para a manutenção do Estado. Como o tributo ambientalmente orientado não se destina à manutenção do Estado e sim à internalização das externalidades negativas, estas dão a medida ao tributo, e não a progressividade das alíquotas em razão da riqueza demonstrada.