

Revista de
**Direito Econômico e
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

vol. 8 | n. 2 | maio/agosto 2017 | ISSN 2179-8214

Periodicidade quadrimestral | www.pucpr.br/direitoeconomico

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



A releitura do princípio da capacidade econômica nos tributos ambientais e o novo princípio da capacidade poluidora

The reinterpretation of the “ability-to-pay principle” in environmental taxes and the new “ability-to-pollute principle”

Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani *

Universidade Federal do Sul da Bahia (Brasil)

robertorabbani@gmail.com

Recebido: 11/12/2016

Received: 12/11/2016

Aprovado: 04/09/2017

Approved: 09/04/2017

Resumo

O “princípio da capacidade contributiva” ou “princípio da capacidade econômica”, vem determinado no art. 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB), e é um dos alicerces do Direito Tributário. Este princípio estabelece que cada cidadão deverá contribuir para os gastos públicos na medida de sua possibilidade financeira. Ao tratar de tributos ambientais, o Direito Ambiental alia-se ao Direito Tributário em prol de um objetivo comum: a proteção ambiental. Contudo, diante deste cenário, verifica-se que o

Como citar este artigo/How to cite this article: RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A releitura do princípio da capacidade econômica nos tributos ambientais e o novo princípio da capacidade poluidora. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 2, p. 210-229, maio/ago. 2017. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v8i2.7592

* Professor Adjunto da Universidade Federal do Sul da Bahia (Itabuna – BA, Brasil). Doutor e Mestre em Direito pela Universidade de Santiago de Compostela (USC, Espanha). Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Sergipe (UFS). E-mail: robertorabbani@gmail.com.

“princípio da capacidade contributiva” tem seu protagonismo deslocado, cedendo lugar para o princípio ambiental do “poluidor-pagador”, conforme o art. 225 da CRFB, a Lei 6.938/81 e diversos acordos internacionais. Sem negar a aplicação dos princípios tributários, em especial o “princípio da capacidade contributiva”, a partir de revisões doutrinárias e legais, o presente estudo tem como objetivo apresentar um inovador princípio tributário-ambiental, o “princípio da capacidade poluidora”, que insere um novo paradigma no sistema tributário.

Palavras-chave: princípio da capacidade contributiva; princípio da capacidade poluidora; tributação ambiental; tributação extrafiscal; proteção ambiental.

Abstract

The “ability-to-pay” principle is brought by the Brazilian Constitution in its article 145, § 1º. This principle is one of the Tax Law foundations. It commands that each citizen should contribute to the public expenditure according their financial possibility. Nevertheless, when dealing with environmental taxes, both tax and environmental laws are combined in favor of a common goal: the environmental protection. This new reality forces the reinterpretation of the “ability-to-pay” principle, which has its protagonism shifted, yielding to the environmental “polluter pays principle”, in accordance to the Brazilian Constitution (article 225), Law 6.938/81, and international agreements. Based on doctrine and legal reviews, this study presents a new environmental tax principle: the “ability-to-pollute principle”. This principle does not deny the application of the “ability-to-pay principle” in the environmental taxes, but rather drives a new interpretation based on this new paradigm

Keywords: ability-to-pay principle; ability-to-pollute principle; environmental taxation; extrafiscal taxation; environmental protection.

Sumário

1. Introdução. 2. O princípio da capacidade contributiva nos tributos ambientais. 3. A relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do poluidor-pagador. 4. A progressividade e a não-confiscatoriedade no princípio da capacidade contributiva nos tributos extrafiscais-ambientais. 5. Os princípios tributários da generalidade e igualdade em relação à capacidade contributiva nos tributos ambientais. 6. Conclusão. 7. Referências.

1. Introdução

Os recursos naturais encontram-se constitucionalmente protegidos. Atribui-se aos poderes públicos o objetivo de protegê-los, legitimando a atuação destes entes por meio dos instrumentos de intervenção estatal. Portanto, o bem ambiental merece atenção como qualquer outro bem

tutelado pelo Estado, a exemplo da saúde, vida, justiça, educação e segurança.

Como um dos instrumentos de intervenção do Estado, o exercício do poder tributário do Estado manifesta-se como uma das mais recentes ferramentas econômicas e financeiras capazes de satisfazer as despesas públicas essenciais, inclusive podendo ser utilizado na intervenção ambiental. De fato, a origem da tributação ambiental se encontra nas teorias econômicas de PIGOU (1920) e COASE (1960), que tratam da internalização dos custos sociais causados pela poluição e usos dos recursos naturais. Estas teorias servem de substrato para os institutos jurídicos de proteção ambiental implementados nas últimas décadas na União Europeia e em outros países de economias exitosas.

As citadas teorias econômicas, quando traduzidas para o contexto jurídico, se materializam através da “extrafiscalidade ambiental”, que defende que o valor do tributo deverá refletir os usos ambientais originados em qualquer forma de produção, distribuição e consumo, bem como acarretar na mudança de comportamento dos produtores e consumidores.

Em teoria, os tributos ambientais podem constituir uma importante ferramenta na política ambiental, corrigindo falhas e deficiências de mercado. Ou seja, estas imposições extrafiscais permitem que os agentes econômicos e consumidores compreendam o verdadeiro custo social de suas atividades poluentes. Não obstante, na prática, muitas vezes os tributos ambientais acabaram por ser utilizados como formas arrecadatórias, vinculados diretamente ao princípio da capacidade contributiva e destituídos de relação com o objetivo extrafiscal de desencorajar a poluição ou de incentivar condutas limpas. Por outro lado, pesquisas revelam que os tributos extrafiscais ambientais têm uma capacidade de arrecadação muito ínfima quando comparados aos tributos fiscais tradicionais (RABBANI, 2012, p. 481).

Nesse sentido, com base na doutrina e legislação pertinentes, o presente estudo tem por finalidade investigar de que forma o princípio tributário da capacidade contributiva se comporta em matéria de tributação ambiental, analisando sua relação com outros princípios tributários, ao mesmo tempo em que se propõe um novo princípio que possa guiar a imposição extrafiscal ambiental.

2. O princípio da capacidade contributiva nos tributos ambientais

Ao se realizar a aproximação da matéria tributária, torna-se imperativo analisar a constitucionalidade das imposições extrafiscais ambientais. Para tanto, deve-se verificar a conjugação dos tributos extrafiscais com o conceito de justiça tributária, conforme os art. 145, § 1º, e art. 150, da CRFB. Estes dois artigos sintetizam em sua essência o princípio da capacidade econômica, que por sua vez, chama para si os princípios tributários da generalidade, igualdade, progressividade e não-confiscatoriedade, além de prever o princípio formal da reserva de lei no estabelecimento de tributos. São justamente as exigências articuladas por estes princípios constitucionais que representam a maior dificuldade para a implantação dos tributos ambientais.

Em sua essência, os tributos ambientais podem representar uma contribuição para suprir a exigência socioconstitucional de justiça tributária (GÓMEZ, 2009, p. 22), mas, além disso, também podem transcender para alcançar o ideal de justiça, em seu significado mais amplo e genérico (MONTROYA-HIDALGO, 2009, p. 39-40), como ocorre com a realização dos valores e princípios que guiam a política socioeconômica de proteção ambiental do art. 255 da CRFB, que consagra como fundamento para a atuação dos poderes públicos os valores da preservação do meio ambiente e do uso racional dos recursos naturais.

Desta forma, deve-se analisar os tributos ambientais sobre a perspectiva dos princípios de justiça material, para verificar a existência ou não de qualquer empecilho constitucional ou legal para sua instituição, em especial em relação ao princípio da capacidade contributiva, para posteriormente analisar os princípios da generalidade, igualdade, progressividade e não-confiscatoriedade.

Inicialmente, o professor Martul-Ortega (1973, p. 97-109) diferencia capacidade econômica da capacidade contributiva, definindo que a primeira sintetiza a ideia de “elementos econômicos que configuram o fato gerador, enquanto que a capacidade contributiva não atende somente a critérios econômicos, mas também a pessoa do contribuinte em suas circunstâncias individuais e familiares”. Ou seja, a capacidade econômica refere-se a elementos puramente objetivos, enquanto que a capacidade contributiva inclui elementos subjetivos, permitindo que este apresente um maior grau de juridicidade, em outras palavras, a capacidade contributiva deve ser

levada em conta pelo Estado quando for instituir tributos. Contudo, para efeitos do presente trabalho, os dois termos serão adotados indistintamente.

O princípio da capacidade econômica obriga que o legislador tributário busque a riqueza onde ela se encontra. Segundo a doutrina tradicional, não se podem estabelecer tributos sem considerar circunstâncias que revelem uma capacidade econômica (TABOADA, 1976, p. 394), devendo-se moldar a carga tributária de cada contribuinte em função da intensidade com que o mesmo revele o índice desta capacidade (ROYO, 2006, p. 36). Assim, o princípio da capacidade econômica pode ser usando na delimitação do fato gerador, bem como na determinação da base de cálculo (MEYA, 1991, p. 86). Entretanto, a capacidade econômica nos tributos que perseguem uma função social por meios distintos do que o da arrecadação, com o financiamento de um gasto específico, não pode atuar de forma igual em relação aos tributos orientados ao financiamento da despesa pública geral (TABOADA, 1995, p. 634). Deste modo, a instituição de um tributo ambiental no âmbito da justiça tributária pode encontrar barreira na escassez e na quase imperceptível capacidade econômica que se desprende de fatos geradores e bases de cálculo destas imposições (LÓPEZ, 1996, p. 9-38). Assim, uma das principais dificuldades para enquadrar a função extrafiscal dos tributos no ordenamento jurídico é a importância atribuída ao princípio da capacidade econômica (GARCÍA-QUINTANA, 1981, p. 24).

É recorrente a arguição da violação do princípio da capacidade contributiva, conjuntamente com o da violação do princípio da não-confiscatoriedade, sob o argumento de que a matéria onerada incidirá sobre os consumidores finais, que já são onerados pelos Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o que acarretaria em uma sobre-imposição sobre o consumo. Inclusive, em alguns países da União Europeia, mas especificamente na Espanha, os Tribunais de Justiça vêm decidindo que não existe problemas de incompatibilidade, posto que o princípio da capacidade contributiva está presente no fato gerador dos tributos ambientais, se revelando em função do resultado poluente do processo produtivo (RABBANI, 2012, p. 176). Estas decisões concluem que a capacidade contributiva deve estar relacionada aos processos de produção que ocasionam uma poluição em certas atividades econômicas, que não se computam entre os gastos que resultam na obtenção de benefício na

deterioração ambiental. Em concreto, *vid.* a Sentença do Tribunal Constitucional Espanhol (STC) n. 37/1987, Fundamentação Jurídica (FJ) 13, STC 186/1993, FJ 4, e STC 289/2000, FJ 5.

3. A relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do poluidor-pagador

Alguns autores tentam vincular o princípio da capacidade econômica como uma manifestação de uma determinada capacidade de poluir (GARCÍA, 2008, p. 175; VALDÉS et al., 2006, p. 545-593; MONTOYA-HIDALGO; EZCURRA, 2006, p. 675). Estes ainda defendem que a deterioração ambiental causada pelos processos ou atividades produtivas, constitui de forma paralela uma manifestação de capacidade econômica, na medida em que tais processos produtivos altamente poluentes e degradantes do meio ambiente acarretam benefícios econômicos derivados de tais atividades, ficando, deste modo, salvaguardado o princípio de capacidade econômica.

Contudo, não compartilhamos da conclusão que foi alcançada por estes doutrinadores. Compreendemos que a capacidade de poluir nem sempre está diretamente relacionada com a capacidade econômica (RABBANI, 2012, p. 184 e ss.). Por exemplo, considere uma empresa que fabrica determinado produto usando certos químicos extremamente nocivos ao meio ambiente e outra empresa que fabrica o mesmo produto fazendo uso de outros elementos não-poluentes. Ambas empresas terão os mesmos resultados na fabricação e podemos considerar, hipoteticamente, que suas capacidades econômicas estariam no mesmo nível, entretanto as capacidades de poluir destas empresas seriam distintas. Portanto, entendemos que a capacidade econômica prevalece quando estamos diante de categorias tributárias orientadas para a despesa pública geral (*i.e.*, as receitas que são destinadas para atender as despesas públicas). Por outro lado, não se observa a incidência direta do princípio da capacidade econômica quando se está diante de tributos destinados a um gasto determinado, no presente caso, a reparação de um dano produzido no ambiente como consequência de um comportamento particular, qual seja, a deterioração ambiental por poluentes ou o uso de recursos naturais (RABBANI, 2014, p. 118-119).

Apoiando este posicionamento, Molina (1998, p. 128-129) compreende que o fim extrafiscal de um tributo supõe uma restrição do

direito de contribuir com fundamento no princípio da capacidade econômica. Para o autor, é necessário um controle para conhecer se a medida é idônea, necessária e proporcional, exigindo-se ponderar sobre a violação da capacidade econômica e a importância dos fins perseguidos, à luz da perspectiva do interesse geral. Assim, considerando que o direito à capacidade econômica pode ceder até ser reduzido à existência de uma “renda potencial” na maioria das hipóteses contempladas pelo legislador, sendo que este conteúdo essencial do direito à capacidade econômica deve manter intangível, mesmo no caso de um tributo extrafiscal.

Apesar de haver teses que defendam a completa separação entre o princípio da capacidade econômica e do princípio do poluidor-pagador (*vid.* MARTÍNEZ, p. 215; 220; 236-239), entendemos que mesmo nos tributos ambientais há a incidência do princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, Vaquera García (1999, p. 95 e ss.) leciona que deve haver uma manifestação expressa do princípio da capacidade econômica para que uma figura seja considerada um tributo.

Nesse sentido, não existe hierarquia constitucional entre o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CRFB) e o princípio do poluidor-pagador (art. 225 da CRFB; art. 4º, VII e art. 9º, XIII, da Lei 6.938/81), sendo que aquele é um princípio tributário, ao passo que este é um princípio que pode ter cunho sancionador, indenizatório ou tributário (RABBANI, 2013, p. 67-97; ROCH, 2008, p. 89 e ss.). Portanto, no âmbito tributário, condutas que não forem ilícitas, poderão ser regidas pelo princípio do poluidor-pagador, fundamentando prestações patrimoniais coativas distintas das sanções (ORTEGA, 2008, p. 141-142).

De fato, defende-se aqui que os tributos ambientais não têm que onerar uma manifestação expressa da capacidade econômica, como se faz com o IRPJ ou IRPF, mas também não deve contrariar este princípio. Desta forma, por um lado, existe um “limite mínimo” em que a figura tributária onera uma potencialidade econômica do sujeito que realiza o fato gerador, sendo este sujeito capaz de suportar essa obrigação tributária; e, por outro lado, um “limite máximo”, que em a figura tributária, qualquer que seja seu tipo, não poderá ensejar na confiscatoriedade da capacidade econômica do sujeito sobre o qual recai (BECERRIL, 1998, p. 333 e ss.; MOLINA, 1996, p. 78 e ss.).

Segundo a doutrina tradicional, a capacidade econômica é sinônimo de riqueza: os índices da capacidade econômica são manifestações dessa

riqueza e o objeto do tributo constitui a manifestação da riqueza onerada em cada caso pela lei. Assim, onerar a riqueza é não somente o fim primário do imposto, mas também o fim necessário nos tributos inspirados pelo princípio da capacidade contributiva (LAPATZA, 1976, p. 231).

Há uma distinção entre o objeto-fim e o objeto-material do tributo, identificando o objeto-fim como “a riqueza que se quer onerar, ponto de referencia material do fim almejado pelo legislador”, ao passo que o objeto-material é “a riqueza onerada sobre a que recai ou pesa o tributo” (LAPATZA, 1976, p. 232). Para este autor, o objeto-fim e o objeto-material podem coincidir em um determinado tributo (*e.g.*, IRPF e IRPJ), mas nem sempre isso ocorre (*e.g.*, tributos ambientais). Assim, o objeto-fim trata dos fins que o tributo pretende onerar, o que não está necessariamente incorporado nas normas que regulam o tributo. Nos tributos ambientais, a gênese do tributo (objeto-fim) gira em torno da poluição e a manifestação material do objeto recai em uma manifestação clássica de riqueza (atividade, instalação ou consumo) em função de seu potencial poluente, mas em nenhum caso deverá ser utilizado para modular a carga tributária, sob pena de desvirtuar a natureza dos tributos extrafiscais ambientais.

Em certa medida, deve haver a conexão do tributo ambiental com a capacidade econômica, para que assim possa se denominar esta imposição de tributo. Assim, o objeto-fim dos tributos ambientais é a proteção ambiental, sendo que o tributo não onera em função da riqueza ou em razão de um serviço público determinado, mas da capacidade de poluir (ROCH, 2008, p. 89 e ss.). O objeto-fim constitui a proteção do meio ambiente, conceito que não existe necessariamente em conjunto com riqueza: poluir não é por si mesmo um indicativo de riqueza (MARTÍNEZ, 2008, p. 231).

Não obstante, o objeto-material dos tributos ambientais pode estar ligado a um índice de capacidade econômica (renda, patrimônio ou consumo) sobre o que vai estabelecer o tributo, mas mesmo assim, dada a característica do objeto-fim (indicativo de um risco ou dano ambiental) e sua alienação em relação à riqueza, há heterogeneidade entre o objeto-fim (riqueza que se quer onerar) e o objeto-material (riqueza onerada). Portanto, como o objeto-fim dos tributos ambientais é o promover a proteção e manutenção da qualidade ambiental, nos processos produtivos em que haja degradação ou uso dos recursos naturais. O objeto-material será a atuação poluente do processo produtivo e o fato gerador será o tipo de atuação no

meio ambiente, que deverá ser quantificado sobre indícios de capacidade econômica.

Destaque-se que a realização do fato gerador em relação à propriedade, o consumo ou o exercício de uma atividade econômica não é um dado suficiente por si mesmo para se defender a ideia de que a capacidade econômica é o fundamento ou um dos elementos estruturais dos tributos ambientais. Os tributos ambientais se adequam ao princípio do poluidor-pagador e da capacidade poluente, i.e., correspondem à atuação ou circunstância do sujeito e o risco ou dano causado ao meio ambiente (ROCH, 2008, p. 98).

Deste modo, os tributos de caráter fiscal possuem uma finalidade essencialmente arrecadatória. São os denominados “impostos de financiamento”, cuja finalidade é a contribuição ao sustento das despesas públicas, na medida em que a referida contribuição implica um sacrifício patrimonial que consiste na transferência de riqueza dos cidadãos à Fazenda Pública. Para Vicente-Arche Domingo (1975, p. 443) são os “tributos com estrutura contributiva”, o que “[...] significa que estes têm que incorporar uma manifestação de riqueza ou força econômica dos particulares”.

Por outro lado, os tributos extrafiscais pretendem regular e incidir em outros aspectos da realidade, sem desconhecer uma finalidade arrecadatória. Com isso, com fundamento na impossibilidade em se desconsiderar uma certa finalidade arrecadatória, sempre deverá haver certa capacidade econômica a ser tributada. Portanto, os tributos ambientais representam uma diminuição patrimonial e podem significar, de forma tangencial, uma manifestação da capacidade econômica, justamente em relação ao objeto-material (OLLERO, 1991, p. 455-512).

A utilização extrafiscal do tributo encontra limite na capacidade econômica (OLLERO, 1991, p. 118). A capacidade econômica determina o critério de contribuição: a) nos tributos fins fiscais, representa a sujeição do fato que origina a obrigação de pagar, assim como o modo de quantificação desse pagamento; b) nos tributos com fins extrafiscais, não se onera a capacidade econômica de seus receptores, sendo utilizado “para determinar a quantia da dívida ou a cota tributária, isto é, como mero parâmetro” (GARCÍA-QUINTANA, 1991, p. 24). Isso significa que nos tributos ambientais o princípio da capacidade econômica deve ser respeitado como limite máximo e limite mínimo da imposição ambiental.

Contudo, é exigência constitucional que o tributo esteja configurado segundo uma certa manifestação de capacidade econômica (art. 145, §1º, CRFB). O fato de poluir não manifesta por si mesmo a capacidade econômica; logo, se adotamos esta corrente, os tributos extrafiscais violariam o mencionado princípio constitucional (HERNÁNDEZ, 1988, p. 89).

Assim, o correto é defender que o princípio da capacidade econômica deve ser suavizado nos tributos ambientais, para que a figura tributária seja constitucional e legal (ACOSTA et al., 1996, p. 1634-1635). Nesse sentido, filiamo-nos às teses de Ollero (1991, p. 118), Hernández (1988, p. 89), Becerril (1998, p. 343 e 349) e Molina (2008, p. 195), que advogam que a capacidade econômica constitui um limite na utilização extrafiscal do tributo e é através deste princípio que tributo extrafiscal pode ser concebido sem contradizer as exigências do sistema jurídico.

De fato, os tributos extrafiscais não violam o princípio de capacidade econômica, mas isto não significa tais tributos encontram seu fundamento impositivo no referido princípio. Ao não vincular o estabelecimento dos tributos extrafiscais ambientais ao financiamento dos gastos públicos, mas ao cumprimento de um fim socioeconômico, a capacidade econômica deixa de ser o fundamento de onde nasce o poder estatal para impor o tributo (AIZEGA, 1988, p. 331-332). Entretanto, como defendido anteriormente, isso não significa que os tributos extrafiscais não observam a capacidade econômica como um limite à imposição, pois este princípio incide no objeto-material sobre o qual recai o tributo, fazendo com que se respeite tanto o mínimo da isenção, como o máximo da proibição de confiscatoriedade.

Desta forma, defendemos que a incidência do princípio da capacidade econômica manifesta-se de maneira indireta nos tributos ambientais. Estes tributos não possuem capacidade arrecadatória nula, senão não seriam tributos, e encontram fundamento existencial no art. 225 da CRFB, revelando a adequação do Direito às novas realidades ambientais, sociais e econômicas. Portanto, como resultado de toda construção do princípio do poluidor-pagador (RABBANI, 2013, p. 67-94), nos tributos ambientais existe o “princípio da capacidade de poluir” ou “princípio da capacidade poluidora”, como materialização de fato revelador de uma determinada capacidade de poluir, enquanto que a capacidade econômica se manifesta como objeto-material, servindo de limite mínimo e máximo da imposição tributária, instituindo o mínimo isento e o limite máximo da não-confiscatoriedade.

4. A progressividade e a não-confiscatoriedade no princípio da capacidade contributiva nos tributos extrafiscais-ambientais

O estudo do princípio da capacidade econômica atrai para si a análise dos princípios da progressividade e da não-confiscatoriedade. Nos tributos fiscais, o princípio da progressividade funciona como uma técnica instrumental à serviço da redistribuição, sendo uma forma de averiguar uma contribuição que o sujeito tem que fazer, à medida que aumenta sua capacidade econômica, devendo resultar maior em termos relativos ao próprio incremento sua riqueza (RABBANI, 2014, p. 128-129). Portanto, a contribuição aumenta em proporção superior ao próprio aumento da capacidade econômica, objeto do gravame.

Uma certa desigualdade qualitativa é indispensável para se cumprir o princípio da igualdade, justamente porque o sistema tributário da progressividade almeja a redistribuição da renda. A progressividade é inerente ao sistema tributário, que se articula tecnicamente, mediante tipos de gravames progressivos, exceções, benefícios fiscais etc., de forma que possa responder a consecução de uns fins que não são estritamente arrecadatários, para permitir a consecução de fins distintos, como por exemplo a distribuição de renda ou qualquer dos fins previstos na constituição (BLASS, 2008, p. 317; NOGUEIRA, J. F. P. 2009).

Nesse sentido, a progressividade ambiental está relacionada ao nível de poluição do contribuinte, em que aquele que mais contamina terá que pagar mais, enquanto que o que menos polui, terá que pagar menor carga tributária. Ao mesmo tempo, permite que os que mais poluem paguem cotas que excedam o seu custo individual, bonificando aqueles que tenham uma atividade poluente reduzida (MOLINA, 2001, p. 143-151; CASAIS, 2010, p. 78).

Portanto, de forma ideal, os tributos ambientais devem integrar em sua estrutura os custos dos danos produzidos aos recursos naturais, através de uma tarifação que seja progressiva e que incentive o poluidor a melhorar seu comportamento ecológico, justamente por ter consciência de que será tributado na medida de sua poluição. Nesse sentido, cada produtor poderá analisar e ajustar seu nível de poluição ao custo que está disposto a assumir, que afetará inevitavelmente o preço do serviço ou do produto prestado

(MUÑOZ, 2003, pp. 147). Em especial, a progressividade deve ser relacionada com a determinação da alíquota, que variará de acordo com a intensidade da incidência sobre o meio ambiente, que é o objeto da tributação. Assim, de forma geral, a arrecadação do tributo ambiental irá variar de acordo com a incidência que causar devido a sua poluição (MUÑOZ, 2004, p. 34).

Por outro lado, por imperativo constitucional, a progressividade tem um limite infranqueável na não-confiscatoriedade (art. 150, IV da CRFB). O princípio da não-confiscatoriedade supõe um limite externo que deriva do reconhecimento do direito de propriedade. A tributação com base na contribuição para a manutenção dos gastos públicos tem um limite máximo de imposição.

A palavra “confiscar” significa privar alguém de seus bens, aplicando-os ao fisco. Por outro lado, “contribuir” representa privar parcialmente e imperativamente as rendas de um sujeito sem contraprestação, ao passo que a “confiscação” é também detração parcial da riqueza, entretanto extrapolando-se os limites que violam o direito de propriedade. Portanto, observa-se que o tributo é uma contribuição para a manutenção dos gastos públicos, sendo vedada a confiscação. Assim, a proibição confiscatória deriva do limite da capacidade econômica (art. 145, §1º, CRFB). A capacidade econômica é pressuposto lógico do dever de contribuir, atendendo assim aos fins de redistribuição sem a eliminação dos direitos, rendas ou bens particulares.

A proibição confiscatória estabelece a existência de um limite máximo a capacidade econômica, servido para ser aplicado no caso concreto (GARCÍA, 1999, p. 173). Nos tributos ambientais, deve ser dada atenção especial ao limite da não-confiscatoriedade, para não se vulnerar a capacidade que o sujeito passivo possui de suportar o pagamento do tributo, sem representar uma afronta aos recursos econômicos essenciais para a sua existência (cf. direitos à propriedade – art. 5º, *caput* e XXII da CRFB), que para as empresas representaria mais especificamente uma afronta direta à livre iniciativa (art. 170 da CRFB), e para os particulares uma lesão dos direitos fundamentais inerentes a sua existência.

Assim, de forma geral, o princípio da não-confiscatoriedade impõe que o tributo não deve representar uma arrecadação que ponha em risco o esforço do contribuinte em obter qualquer vantagem em sua atividade. Após pagar o custo tributário, que representa privação de parte de sua

propriedade, o contribuinte deve ser capaz de manter a viabilidade de sua atividade (AYALA, 1986, p. 66). Em suma: o tributo deve ser moderado para não haver uma entrega excessiva de patrimônio ou lucro, o que inviabilizaria qualquer atividade lícita.

5. Os princípios tributários da generalidade e igualdade em relação à capacidade contributiva nos tributos ambientais

Dentro da liberdade que dispõe o legislador para o estabelecimento dos tributos ambientais, o princípio da generalidade obriga que todos os sujeitos demonstrem uma “capacidade econômica poluente” que se pretende onerar em cada caso. Devem, portanto, contribuir segundo o princípio do poluidor-pagador, determinando o foco poluente e a magnitude que se deseja onerar (PRIETO, 2008, p. 57). Todos devem contribuir para a manutenção dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica, impedindo a sujeição tributária *intuitu personae*. Isto significa que é inadmissível a imposição tributária diferenciada para pessoas em situações idênticas, seja um determinado setor econômico ou grupos compostos de pessoas (art. 150, II da CRFB).

Assim, para que um tributo ambiental ajuste-se plenamente aos postulados do princípio da generalidade, seu fato gerador deve estar configurado de maneira que cumpra duas projeções desse princípio: a) por um lado, as possíveis exceções que se contemplam na sua normativa, deverão ser consequência da ideia de justiça e, para tanto, a descrição do objeto onerado deve ser formulado, formal e materialmente, de modo que não seja possível que se escape de sua aplicação nenhuma realidade poluidora que, por definição, deveria ficar integrada em seu fato gerador; b) por outro lado, deve existir compatibilidade entre os elementos essenciais do tributo com este princípio, devendo estar definidos de forma que não exista nenhum tipo de discriminação, nem de fato, nem de direito, no tratamento das realidades que causam degradação ambiental sujeitas à tributação. Nesse sentido, em nossa opinião, cumpridos estes requisitos, não cabe dúvidas sobre a possibilidade de se implementar tributos ambientais, desde a perspectiva do princípio da generalidade.

Por fim, o princípio da igualdade consiste na obrigação dos poderes públicos em onerar por igual os sujeitos que encontram na mesma situação e desigualmente os sujeitos que se encontram em situações diferentes. Este princípio encontra-se na CRFB no art. 5º, como igualdade material, ao incitar

que todos são iguais perante a lei, devendo ser promovido a liberdade e igualdade de todos. No art. 150, II, da CRFB, há a igualdade especificamente exigida pelo sistema tributário. Desta forma, a moldagem do princípio da igualdade no âmbito tributário consiste na igualdade em relação à capacidade contributiva e, no mesmo sentido, de que situações economicamente iguais sejam tratadas da mesma maneira. A igualdade perante a lei tributária resulta, assim, indissociável dos princípios constitucionais da generalidade, capacidade, justiça e progressividade.

Logo, deve-se destacar que nem todas as pessoas encontram-se sempre, em todo momento e em qualquer circunstância, em condições de absoluta igualdade. Portanto, não é proibida qualquer desigualdade de tratamento, mas sim somente aquelas desigualdades que resultem artificiosas ou injustificadas, justamente por não estarem fundamentadas em critérios objetivos e suficientemente razoáveis. Desta forma, a igualdade não impede a discriminação, mas sim exige este atributo para poder tratar situações diferentes.

Mais especificamente no caso da tributação ambiental, o princípio da generalidade integra-se com os princípios da igualdade e justiça, proibindo a concessão de privilégios tributários discriminatórios e/ou injustificados, ensejando na quebra do direito de contribuir ao sustento dos gastos públicos (RABBANI, 2012, p. 206). Para que haja diferenciação, não basta que a generalidade e a igualdade estejam alinhadas com o a finalidade que o tributo persegue: devem ser coerentes com as consequências jurídicas ocasionadas pela distinção, devendo ser adequadas e proporcionais com a finalidade, evitando resultados onerosos ou desmedidos para o contribuinte (RABBANI, 2014, p. 136).

6. Conclusão

A tributação extrafiscal ambiental é uma aliança entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, que permite que questões ecológicas sejam influenciadas por decisões tributárias. Descentraliza-se aos poluidores o poder de deliberar sobre a quantidade e qualidade de emissão dos poluentes. Permite-se que os contaminadores paguem para continuar suas atividades dentro dos limites legalmente tolerados ou que reduzam sua poluição através da mudança de comportamentos, seja produzindo menos ou substituindo sua forma de produção por materiais ou tecnologias limpas.

A tributação ambiental possui seu berço nas teorias econômicas que se iniciam na década de 1920, que serviram para fundamentar o princípio do poluidor-pagador. Este princípio é o alicerce das políticas ambientais modernas e possui fundamento na CRFB, art. 225; na Lei 6.938/81, art. 4º, VII e art. 9º, XIII; e em diversos acordos internacionais, como, por exemplo, na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU de 1992, Princípio 16, reafirmado na Declaração Final da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável (Rio + 20) e na Conferência das Nações Unidas sobre Mudança Climática de 2015 (COP21).

Os economistas defendem que pode haver um maior controle da poluição a um menor custo, quando se descentraliza aos poluidores o poder de decisão sobre a quantidade e qualidade da poluição. Contudo, a teoria econômica de internalização dos custos sociais da poluição, quando traduzida para o âmbito tributário, revela um conflito direto com o princípio da capacidade econômica, considerando que nem sempre há como se estabelecer um vínculo entre a poluição e a obtenção de riqueza.

É justamente neste ponto que o presente estudo destaca uma concepção equivocada dos tributos ambientais: estes tributos não pousem uma finalidade arrecadatória, mas sim uma finalidade extrafiscal, qual seja, de proteção do meio ambiente. Assim, a extrafiscalidade ambiental possui uma natureza distinta da noção clássica de tributo. Através desta compreensão, legitima-se a implantação da tributação ambiental ordenamento jurídico.

De fato, sob a ótica jurídica, a tributação ambiental é alvo de grandes discussões há muito tempo, principalmente no que tange à incidência do princípio da capacidade econômica, o que gerou diferentes correntes de interpretação. Concluímos que a capacidade econômica deve ser flexibilizada para se adequar às novas necessidades sociais, revelando-se como um objeto material, servindo de limite mínimo (mínimo isento) e máximo da imposição (não-confiscatoriedade).

Esta flexibilização do princípio da capacidade econômica é um imperativo para poder aplicar os tributos ambientais no Brasil: materializa-se o princípio do poluidor-pagador, ao mesmo tempo em que não se ignora um dos pilares do sistema tributário, que é a capacidade econômica do contribuinte. Portanto, defende-se que a capacidade econômica tem seu protagonismo deslocado nos tributos ambientais, em função do “princípio

da capacidade poluidora”, que é a capacidade que o contribuinte tem de prejudicar o meio ambiente através de sua atividade poluente.

A configuração dos tributos ambientais deixa claro que estes não devem possuir uma natureza arrecadatória, nem que estes tributos buscam compensar os custos administrativos pelo serviço ou uso do domínio público. A intenção é mitigar a incidência humana no meio ambiente e melhorar a qualidade dos ecossistemas naturais. Assim, os fatos geradores destas imposições tributárias devem estar relacionados com as emissões de poluentes, ou seja, considera-se a capacidade de poluir do contribuinte, incorporando o princípio do poluidor-pagador em sua essência.

Inclusive, a quantificação desta deterioração ambiental é extremamente difícil ou até mesmo impossível, haja vista que, apesar de se poder realizar uma aproximação do valor ambiental, não se pode mensurar todo valor que o mesmo representará para as futuras gerações ou até mesmo para os seus usos ainda não descobertos. De modo inclusivo, os tributos ambientais devem prever deduções por comportamentos ambientalmente corretos, deduções estas que somente podem ser corretamente introduzidas por meio das figuras tributárias denominadas “impostos”.

A partir do estudo, observa-se que sempre que possível, um tributo ambiental deverá se guiar pelo princípio da capacidade poluidora, que é a capacidade que o contribuinte tem de causar degradação ao meio ambiente através de sua atividade poluente. A partir deste princípio, o objeto sobre o qual recai o tributo (o objeto tributado) deve ser uma ameaça ou lesão ao meio ambiente, isto é, o tributo recai sobre uma atividade poluidora e não sobre a renda, a produção ou o consumo dos sujeitos passivos, havendo assim um vínculo entre o tributo e o problema ambiental. Por outro lado, o objeto-fim do tributo é a melhora da qualidade ambiental. A receita do imposto deve estar de acordo com o propósito da prevenção, precaução, recuperação e proteção ambiental, que deverá ser destinada exclusivamente ao propósito ambiental em um fundo específico, caso contrário será apenas mais um tributo arrecadatório e sem nenhum fim extrafiscal.

7. Referências

ACOSTA, E. S.; GONZÁLEZ, C. C.; GARCÍA, E. G.; e SERRANO, C. L. Hecho imponible, fines extrafiscales y capacidad económica en el Canon de Vertido. **Jurisprudencia Tributaria Aranzadi** (Compendio), vol. I. Pamplona: Aranzadi, 1996.

AIZEGA, J. M. La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal. **Fiscalidad Ambiental**. Ed. Ana Yábar Sterling. Barcelona: Cedecs, 1998.

AYALA, J. L. P. D. Los principios de justicia del impuesto en la Constitución Española. **Fiscalidad y Constitución**. Madrid: Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, 1986.

BECERRIL, M. P. A. La doble imposición en los impuestos medioambientales. **Fiscalidad Ambiental**. Barcelona: Cedecs, 1998.

BLASS, M. L. F. S. El principio de proporcionalidad en la administración pública y sus implicaciones tributarias. In: GARCIA-QUINTANA, C. A; GONZÁLES GARCIA, E.; RAMALLO MASSANET, J. **Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala**. Madrid: Dykinson, 2008.

CASAIS, J. M. I. Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables. **Nueva Fiscalidad**, Dykinson, Madrid, n. 3, p. 75-121, maio 2010.

DOMINGO, F. V. A. Apuntes sobre el instrumento del tributo, con especial referencia al Derecho español. **Revista Española de Derecho Financiero**, Madrid, Civitas, n. 7, 1975.

EZCURRA, M. V. Fiscalidad ambiental. **Diccionario de Derecho Ambiental**. Dir. Enrique Alonso García e Blanca Lozano Cutanda. Madrid: Iustel, 2006.

GARCÍA-QUINTANA, C. A. Los impuestos de ordenamiento económico. **Hacienda Pública Española**, nº 71. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

GARCÍA, G. P. La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente. **Revista Jurídica de Castilla-La Mancha**, nº 27. Toledo: Consejería de Presidencia, Secretaría General Técnica, 1999.

GARCÍA, J. D. V.; MARTÍNEZ, F. A. **Régimen Fiscal del Agua**: Tributos Estatales, Autonómicos y Locales. Granada: Comares, 2008.

GÓMEZ, A. J. G. El impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional. **Noticias de la Unión Europea**, nº 289. Valencia: Ciss Praxis, 2009.

HERNÁNDEZ, J. J. **El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental**. Granada: Comares, 1988.

LÓPEZ, R. I. F. La fiscalidad autonómica en materia ambiental: su aplicación en Galicia. **Crónica Tributaria, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda**. nº 80. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1996.

MARTÍNEZ, E. E. La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional em Materia de Tributación Medioambiental. **Tratado de Tributación Ambiental**, vol. I. Cizur Menor: Tomson Aranzadi, 2008.

MARTUL-ORTEGA, P. Y. **La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta**. Secretariado de Publicaciones. Santiago de Compostela: Universidad de Santiago de Compostela, 1973.

MEYA, F. X. C. Los principios de justicia tributaria en la LGT: art. 3º. **Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma**: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda, vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

MOLINA, P. M. H. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán, Marcial Pons, Madrid, 1998.

MOLINA, P. M. H. El principio 'quien contamina paga'. **Tratado de Tributación Medioambiental**, vol. I. Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2008.

MOLINA, P. M. H. Los tributos ecológicos como recurso financiero local. **Hacienda y Finanzas Municipales**: Ponencias Presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI). Coord. Juan Ignacio Gomar Sánchez, Javier Rodríguez Fernández. 2001.

MOLINA, P. M. H. Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos. **Impuestos**. nº 14. Madrid: Edilex, 1996.

MONTERO, J. J. N. El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, nº 238. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1995.

MONTOYA-HIDALGO, J. El canon de saneamiento propio de la Comunidad Autónoma de Aragón: ensayo de superación de las limitaciones existentes: hacia una nueva generación del impuesto. **Noticias de la Unión Europea**, nº 289. Valencia: Ciss Praxis, 2009.

MUÑOZ, J. M. R. El canon catalán sobre disposición de residuos. **Nueva Fiscalidad**, nº 11. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 2003.

NOGUEIRA, J. F. P. Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. **Nueva Fiscalidad**, nº 3. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 2004.

NOGUEIRA, J. F. P. **O Controlo de Proporcionalidade na Jurisprudência do Tribunal de Justicia em Matéria de Fiscalidade Directa**: a Proporcionalidade na Aferição da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais, tese de doutorado inédita, orientada por Perfecto Yebra Martul-Ortega, Manuel Carlos Lopes Porto, Juan José Nieto Montero. Santiago de Compostela: USC, 2009.

OLLERO, G. C. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, v. 41, n. 213, p. 455-512. 1991.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU de 1992**. ONU: Rio de Janeiro, 1992.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração Final da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável (Rio + 20)**: o futuro que queremos. ONU: Rio de Janeiro, 2012.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Framework Convention on Climate Change (COP21)**. ONU: Paris, 2015.

ORTEGA, R. C. **Derecho Tributario**: Parte General. 12. ed. Cizur Menor: Thomson Civitas, 2008.

PRIETO, L. M. C. Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental. In: In: BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M; MARTINES-SIMANCAS SANCHES, J. (Coord.) **Tratado de Tributación Ambiental**, vol. I. Cizur Menor: Arazandi, 2008.

RABBANI, R. M. R. **A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha**. EDUFS: São Cristóvão, 2014.

RABBANI, R. M. R. **A Tutela jurídica do meio ambiente**: o caso espanhol. Editora UFS: São Cristóvão, 2013.

RABBANI, R. M. R. **Tributos sobre efluentes na Espanha: um modelo para o Brasil**. Santiago de Compostela, 2012. Tese de doutorado apresentada ao Departamento de Direito da Universidade de Santiago de Compostela (USC).

ROCH, M. T. S. El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental. In: BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M; MARTINES-SIMANCAS SANCHES, J. (Coord.) **Tratado de Tributación Medioambiental**, vol. I. Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2008.

ROYO, F. P. **Derecho Financiero y Tributario**: Parte General. 16. ed. Cizur Menor: Thomson Civitas, 2006.

TABOADA, C. P. **Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva**: Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro, vol. II. Madrid: Tecnos, 1976.

TABOADA, C. P. Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. **Revista Española de Derecho Financiero**, Madrid, Civitas, n. 88, p. 634 e ss. 1995.

VALDÉS, J. A. R.; Cobos, C. V.; PÉREZ, A. A.; GARCÍA, S. A. Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos. **Tributos Locales y Autonómicos**. Coord. por Javier Galán Ruiz, Carlos Prieto Martín, Pedro Manuel Herrera Molina. Cizur Menor: Aranzadi, 2006.

VAQUERA GARCÍA, A. **Fiscalidad y Medio Ambiente**. Valladolid: Lex Nova, 1999.