

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

MARCIANO BUFFON

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente **Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente **Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente **Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente **Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch UFSM – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho Unifor – Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta Fumec – Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro UNOESC – Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Marciano Buffon. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-718-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Porto Alegre entre os dias 14 e 16 de novembro de 2017, sob o tema: “Tecnologia, comunicação e inovação no direito”.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Marciano Buffon, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 15 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem:

- Políticas tributárias, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 01 a 07), sendo que neste subgrupo os artigos 01 e 02 tem caráter mais geral, seguindo-se para exemplos diversos sobre a prática das induções fiscais, finalizando com 2 artigos sobre política fiscal e meio ambiente;
- O segundo subgrupo lida com o Processo tributário (artigos 08 a 11), sendo importante destacar que lida tanto com proteção do contribuinte, processo judicial e administrativo, sem olvidar com meios alternativos de cobranças em matéria fiscal, respectivamente;

- O último subgrupo lida com facetas do direito constitucional tributário e financeiro (artigos 11 a 15), sendo que o primeiro lida com o direito financeiro mais fortemente, enquanto o segundo deles lida com o princípio da isonomia, enquanto os dois últimos lidam com inconstitucionalidade de legislação do ICMS e aplicabilidade dos CDIs à CSLL.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Prof. Dr. Marciano Buffon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: O CASO DAS TAXAS

ENVIRONMENTAL EXTRAFISCALITY AND CONTRIBUTIVE CAPACITY: THE CASE OF FEES.

Eduarda Gouveia Costa Tupiassú ¹
Lise Tupiassu ²

Resumo

O presente artigo visa a analisar a tributação extrafiscal ambiental em cotejo com o princípio da capacidade contributiva, discutindo sobre eventuais (in)compatibilidades. A partir de uma análise bibliográfica e normativa, o artigo demonstra como o princípio constitucional que visa tributar os indivíduos na medida das suas possibilidades pode ser entendido, na seara ambiental, enquanto capacidade de poluir, debatendo em que medida as taxas - enquanto tributos de natureza comutativa - referem-se a um princípio de equivalência ou a um princípio de justiça distributiva, utilizando como exemplo a taxa minerária cobrada pelo Estado do Pará.

Palavras-chave: Tributação ambiental, Extrafiscalidade, Capacidade contributiva, Princípio da capacidade de poluir, Taxa minerária

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze the extrafiscal environmental taxation in comparison with the ability to contribute principle, discussing possible (in)compatibilities. Based on a bibliographical and normative analysis, the article shows how the constitutional principle, that aims to tribute individuals to the extent of their possibilities, can be understood in the environmental field as a capacity to pollute, debating in which extent the fees - as a commutative nature tribute - refers to a equivalence principle or a distributive justice principle, using as an example the mining fee charged by the State of Pará.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Environmental taxation, Extrafiscality, Contributory capacity, Ability to pollute principle, Mining fee

¹ Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Pará - UFPA. Pós-graduada em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário do Pará- CESUPA. Advogada

² Doutora e Mestre em Direito Público pela Université Toulouse 1-Capitole. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris 1 Pantheon-Sorbonne. Professora e pesquisadora da Graduação e Pós-Graduação da UFPA e Cesupa.

1 INTRODUÇÃO

Uma das questões mais difíceis da atualidade é encontrar o ponto de equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e a proteção do meio ambiente, possibilitando a livre iniciativa e o exercício das liberdades individuais, sem se descuidar do ideal de sustentabilidade.

O legislador de 1988, sintonizado com estas questões, conferiu notável enfoque à proteção do meio ambiente na Carta Política, estipulando ser dever de todos a preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, como pressuposto do exercício lógico dos demais direitos do homem, à medida que está intimamente ligado ao direito à vida e à dignidade humana.

Neste contexto, o Estado, enquanto efetivador de direitos fundamentais, assume papel de suma relevância na adoção de medidas proativas de defesa do meio ambiente, podendo se valer, além de normas de comando e controle, de instrumentos tributários para induzir comportamentos na sociedade, evitando a poluição e, ao mesmo tempo, incentivando condutas protetivas.

Em sua função extrafiscal, a tributação assume contornos diversos daquele meramente arrecadatório, o que ocasiona diversas discussões no âmbito jurídico, dentre as quais põe-se em relevo a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Segundo este postulado, deve-se observar a aptidão econômica do contribuinte para concorrer com as despesas públicas. É dizer, deve-se perquirir se o indivíduo possui reais possibilidades econômicas de pagar o tributo, sem que isto importe em prejuízos para a sua existência digna.

Contudo, quando se está diante de uma tributação que visa a orientar comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas, há quem considere que este princípio se torna esvaziado, diante do fim que se busca alcançar, que, no caso é a preservação ambiental.

Assim, neste trabalho, a partir de uma análise bibliográfica e normativa, primeiramente pretende-se demonstrar a importância da tributação extrafiscal para o alcance de fins pró-meio ambiente, discutindo como o princípio da capacidade contributiva se manifesta neste cenário e a existência de possíveis (in)compatibilidades.

Em seguida, busca-se verificar de que forma a capacidade contributiva pode se adequar às novas realidades ambientais, sociais e econômicas, podendo ser entendida como um princípio da capacidade poluidora.

Por fim, intenta-se averiguar, no caso das taxas, se a justiça tributária se refere ao princípio de equivalência ou de justiça distributiva, a partir do exemplo da taxa minerária.

2 A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL NA ORDEM CONSTITUCIONAL

Dentre os diversos direitos e garantias previstos no texto constitucional de 1988, verifica-se uma especial preocupação do legislador originário com a proteção do meio ambiente, ao inseri-la como princípio de direito econômico (artigo 170, VI, CF) e ao conferi-la status de direito fundamental (artigo 225 e seguintes).

Conforme previsão da Carta Maior, é assegurado a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Vê-se, portanto, que a sociedade é chamada para, em conjunto com o Poder Público, atuar na defesa do meio ambiente, pondo em relevo um ideal de cidadania participativa e gestão compartilhada da tutela ambiental.

Contudo, cabe à Administração Pública papel primordial no desenvolvimento de políticas sólidas e adoção de mecanismos para preservar e desenvolver o meio ambiente de maneira sustentável. Tais ações estatais, todavia, demandam um alto custo de implementação e manutenção, uma vez que o Estado precisa dispor de um aparato de fiscalização, cobrança e controle para atender às demandas ambientais.

Nesse sentido, a tributação revela-se instrumento imprescindível para o alcance e efetivação dos objetivos fundamentais, uma vez que possibilita a obtenção de recursos bastantes para fazer frente a tais fins.

Entrementes, além da sua função puramente fiscal - que visa basicamente à arrecadação - a tributação mostra-se de suma importância também, e sobretudo, na sua acepção extrafiscal, isto é, na medida em que tem por finalidade a obtenção de resultados econômicos ou sociais.

Nesta perspectiva, o tributo se destina a induzir ou coibir comportamentos, com vistas a efetivar outros fins constitucionalmente consagrados. Assume, portanto, característica essencialmente interventora.

Convém destacar que as finalidades fiscal e extrafiscal não estão dissociadas, uma vez que ambas podem ser vislumbradas em maior ou menor medida, em todos os tributos. Trata-se, pois, de duas faces da mesma moeda.

Segundo Ataliba (2012, p. 223), a extrafiscalidade é o emprego deliberado de instrumento tributário para finalidades regulatórias de comportamentos sociais em matéria econômica, social e política.

Pode ser entendida, assim, como um conjunto de normas que, não obstante faça parte do direito fiscal, tem por finalidade dominante a consecução de determinado fim econômico ou social e não a obtenção de receitas (NABAIS, 1998, p. 632).

Para Schoueri (2015, p. 27-34), a extrafiscalidade é gênero, do qual são espécies as normas tributárias indutoras. Nesse sentido, o Estado pode realizar esta função através da concessão de estímulos ou desestímulos. Na primeira hipótese, proporcionará vantagens que não decorrem do livre funcionamento do mercado, enquanto, na segunda, o destinatário da norma incorrerá em custos cuja origem não reside no funcionamento do livre mercado.

No mesmo sentido, elucida Nunes (2005, p. 104) que, diante do papel do Estado de conter o avanço do dano social provocado por ações individuais, este intervém na ordem social atingindo diretamente determinadas pessoas, induzindo-os a alterar seus comportamentos para obtenção dos fins sociais colimados. Para tanto, assevera que o ente público pode-se valer de dois instrumentos, a saber: 1) a imposição de regras contendoras da ação individual humana, com a previsão de sanções civis, criminais e administrativas (*command-and-control*); 2) a cobrança de tributos para inibir certos comportamentos (NUNES, p. 105).

Vê-se, portanto, que, por meio da tributação, o Estado pode alcançar fins sociais e econômicos desejáveis, dentre os quais reduzir os danos ao meio ambiente, bem como incentivar condutas protetoras.

Porém, ao instituir exações extrafiscais, deverá o legislador pautar-se inteiramente dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios que regem a matéria (CARVALHO, 2014, p. 230).

Nesse contexto, sobressai em importância o princípio da capacidade contributiva, limitação constitucional ao poder de tributar vinculada à isonomia tributária, por vezes tida por incompatível com a finalidade extrafiscal da tributação (BORGES, 2014).

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

A capacidade contributiva representa o princípio segundo o qual os tributos devem ser repartidos conforme a capacidade que cada um possui de contribuir, sem que seja atingido o mínimo à existência digna ou patamares confiscatórios.

Segundo Tipke e Yamashita (2002, p. 62), a capacidade contributiva é princípio fundamental da tributação materialmente justa, encontrando a sua justificativa na “consciência jurídica geral” e na razão prática.

Para Torres (2005, p 304), o conceito deste princípio:

Só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva.

O autor prossegue aduzindo que (TORRES, 2005, p. 305):

A capacidade contributiva abre ao legislador a possibilidade de instituir o tributo, que incide sobre a riqueza de cada qual. Nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para que seja exercida sobre o direito de propriedade e o direito ao livre exercício da profissão.

A capacidade contributiva, nesse sentido, implica limitações constitucionais de ordem quantitativa e qualitativa ao poder de tributar. Quantitativa, pois, no plano vertical, protege o cidadão contra o excesso de tributação ou o desrespeito ao mínimo necessário à sobrevivência digna.

Nessa perspectiva, a tributação pode gravar a riqueza de cada um, desde que não seja excessiva, isto é, desde que não aniquile a própria fonte de riqueza. A proibição de excesso, assim, é uma vedação constitucional decorrente dos próprios direitos fundamentais, que compreende a vedação de imposto confiscatório ou ofensivo ao exercício da profissão ou mesmo à integridade da família, limitando (no patamar superior) a capacidade suscetível de suportar a incidência tributária.

Por outro lado, a tributação não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana. Portanto, o mínimo existencial está em simetria com a proibição de excesso, pois enquanto esta impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir (TORRES, 2005, p. 305).

Já na perspectiva qualitativa, enquanto limitação horizontal a capacidade contributiva veda discriminações arbitrárias e privilégios odiosos concedidos aos contribuintes. Ou seja, a incidência tributária que implique na escolha de qualquer outro critério diferente da capacidade contributiva é inconstitucional. Qualquer discrimen que importe em excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio legítimo, desrespeitará os direitos fundamentais constantes do artigo 5º da Carta Maior (TORRES, 2005, p. 305).

Destarte, como preleciona Costa (2012, p. 34):

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

Considerando, pois, que a capacidade contributiva, em si, implica um instrumento de equidade econômica entre os contribuintes, ceulemas surgem a respeito de sua inaplicabilidade nos tributos extrafiscais. Estes, por sua própria natureza, impõem discrimen aos contribuintes, favorecendo aqueles que se adequam aos comportamentos almejados pelo Estado, em detrimento daqueles que ostentam comportamentos diversos. Parte da doutrina defende que ambos são incompatíveis entre si.

Coelho (2009, p. 89) aduz não haver que se falar em extrafiscalidade sem que haja exacerbação da tributação, justamente em razão de a utilização dos tributos objetivar atingir alvos distintos da mera arrecadação.

Tipke e Yamashita (2002, p. 62), na mesma linha, afirmam que:

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

Doutra parte, Oliveira (1998, p. 118) acredita que, desde que amparada em valores constitucionalmente consagrados, a extrafiscalidade pode conciliar-se com a capacidade contributiva para incrementar a tributação de certas atividades inconvenientes.

Nesta senda, Taboada (2005, p. 81) elucida que:

Las restricciones del principio de capacidad económica que pueda exigir la introducción de fines extrafiscales en los impuestos son admisibles en cuanto dichos fines estén constitucionalmente reconocidos y tutelados. Así se sucede con la protección del medio ambiente, que la Constitución Española consagra en su artículo 45 como uno de los “principios rectores de la política social y económica.

Costa (2012, p. 77), ao seu turno, defende a possibilidade de uma convivência harmônica entre a exação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva, admitindo a atenuação deste em favor dos interesses públicos sociais e econômicos, isto sem implicar no afastamento do mínimo vital, da vedação ao confisco, garantias mínimas intocáveis.

Vaquera García (1999, p. 75), por sua vez, entendem que a degradação ambiental causada pelas atividades produtivas constitui, de forma paralela, uma manifestação da capacidade contributiva, à medida que tais processos produtivos acarretariam benefícios econômicos derivados de tais atividades.

Estes benefícios econômicos seriam decorrentes da não internalização, pelo poluidor, das externalidades negativas do seu empreendimento (o que seria considerado lucro), gerando efeitos danosos à sociedade.

Rabbani (2017, p. 215), de forma contrária, entende que a capacidade de poluir nem sempre está ligada de forma direta à capacidade contributiva. Para demonstrar sua afirmação, utiliza como exemplo duas empresas que fabricam o mesmo produto, sendo que uma delas utiliza em seu processo produtivo agentes químicos nocivos ao meio ambiente, enquanto a outra faz uso de elementos não-poluentes. Ambas as empresas terão os mesmos resultados na fabricação (o mesmo produto), de modo que, pelo menos em tese, as suas capacidades contributivas seriam equivalentes. No entanto, pergunta-se: a capacidade de poluir é a mesma?

Sendo a resposta negativa, o autor chega à conclusão de não haver a incidência direta do princípio da capacidade contributiva quando se está diante de tributos destinados a reparação de um dano produzido ao meio ambiente (RABBANI, 2017, p. 215).

Na mesma linha, Molina (1998, p. 128-129) considera que a finalidade extrafiscal do tributo supõe a restrição do direito de contribuir com fundamento no princípio da capacidade contributiva, sendo necessário um controle de proporcionalidade para ponderar sobre a restrição da capacidade contributiva e a importância dos fins perseguidos.

Contudo, ressalva que o conteúdo essencial do direito à capacidade contributiva deve se manter intangível, mesmo nos tributos extrafiscais (MOLINA, 1998, p. 128-129).

Rabbani (2017, p. 216) prossegue afirmando que, ainda que os tributos ambientais não tributem uma manifestação expressa de capacidade contributiva (como ocorre nos tributos de cunho fiscal), não podem ser instituídos à revelia deste princípio, que institui limites mínimo e máximo de tributação racional e justa, estabelecendo contornos tais que, se ultrapassados, ensejariam de um lado isenção e de outro não confiscatoriedade.

Logo, no seu entender, o princípio da capacidade contributiva tem seu conteúdo suavizado na tributação ambiental para que as exações atendam aos fins sociais e econômicos pretendidos. Porém, é somente por meio deste princípio que o tributo extrafiscal pode ser concebido sem contradizer as exigências do sistema jurídico (RABBANI, 2017, p. 219).

Sob outra perspectiva, Folloni (2014, p. 209) argumenta que, na subfunção extrafiscal, a capacidade econômica não é o critério adequado de comparação entre os contribuintes para a aferição do respeito à igualdade.

Isto porque, na sua concepção, a tributação extrafiscal seleciona os contribuintes em dois grupos: I) aqueles que são os seus destinatários e que serão por ela atingidos, na medida em que adotam (ou não) os comportamentos que a tributação quer coibir (ou estimular); e II) aqueles que não são os seus destinatários, porque já adotam o comportamento desejado.

Tal diferenciação, chamada pelo autor de interclasses, seria juridicamente válida sob o ponto de vista da igualdade tributária, de modo que a capacidade contributiva nada teria a dizer. Contudo, Folloni reconhece que a capacidade contributiva é princípio geral do sistema constitucional tributário brasileiro e que, como tal, colabora com a eficiência da tributação extrafiscal, contribuindo para que se evite situações de desrespeito à isonomia.

Nesse sentido, acredita que a capacidade contributiva deve ser levada em consideração nos tributos extrafiscais, não para graduar a exação conforme a capacidade dos contribuintes, mas para “definir um parâmetro de tributação que atinja a todos na indução de comportamentos, isto é, que interfira na liberdade individual de todos da mesma forma” (FOLLONI, 2014, p. 209).

Portanto, segundo este raciocínio, a capacidade contributiva é manifestação de isonomia tributária interna ou endógena, devendo ser levada em consideração entre os contribuintes inseridos no interior da classe dos destinatários da tributação extrafiscal, evitando, assim, que os contribuintes com mais capacidade econômica possam internalizar o custo tributário e permanecer realizando a conduta que a norma tributária pretende desestimular, enquanto outros, com menor capacidade, serão obrigados a modificar seus comportamentos, gerando ineficácia parcial da tributação e efeitos anti-isonômicos (FOLLONI, 2014, p. 209).

Destarte, verifica-se que a doutrina, em sua maioria, entende não haver separação ou incompatibilidade entre a tributação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva, embora considere que este não será utilizado como fundamento da exação com fins extrafiscais, mas como princípio inafastável, que serve de parâmetro de tributação racional e condizente com a justiça fiscal.

4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ENQUANTO CAPACIDADE DE POLUIR

Como dito, na tributação extrafiscal, a capacidade contributiva deixa de ser o fundamento de onde nasce o poder estatal de impor o tributo, para tornar-se um limite à

imposição, na medida em que o princípio incide no objeto material sobre o qual recai o tributo, respeitando-se, assim, o mínimo da isenção e o máximo da confiscatoriedade (RABBANI, 2017, p. 217).

Dentro dessa perspectiva, a incidência do princípio da capacidade contributiva nos tributos ambientais se daria de forma indireta, a qual, segundo Rabbani (2017, p. 217), revelaria a adequação do direito às novas realidades de cunho social, econômico e ambiental, culminando no que o autor convencionou chamar de novo princípio da capacidade de poluir ou princípio da capacidade poluidora.

Tal mandamento constitui materialização de fato revelador de uma determinada capacidade de poluir e, consoante Borrero Moro (1999, p. 95), seria decorrente dos esforços de individualizar as novas manifestações de capacidade econômica no marco da utilização do meio ambiente, que sejam idôneas para articular tributos ambientais, pelo aprofundamento das conexões do princípio da capacidade contributiva e do princípio do poluidor pagador.

Por esta lógica, o quantum de tributo a pagar seria graduado não pela manifestação de riqueza do indivíduo, mas pela sua capacidade de poluir, ou seja, pela quantidade de poluição que ele é capaz de produzir em prejuízo do meio ambiente.

Taboada (2005, p. 88), em contrapartida, critica esta concepção, afirmando que ela deforma o conceito de capacidade contributiva ao estendê-lo de maneira a privar-lhe de todo o seu conteúdo real.

O autor espanhol considera inútil este esforço doutrinário, posto que os tributos extrafiscais, dentre os quais os ambientais, “no necesitan apoyarse em la capacidad económica supuestamente gravada, sino precisamente em la legitimidad constitucional de dichos fines (TABOADA, 2005, p. 88).

Portanto, a capacidade de poluir, segundo tal visão, não traria nenhum elemento substancialmente novo ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, enseja sua distorção e confusão, posto que estar-se-ia incluindo no conceito de capacidade contributiva outros critérios que não a riqueza, o que implicaria alargamento e desnaturação indevidos do conceito.

Entretanto, para melhor compreender o princípio da capacidade poluidora, é preciso dispor de algumas linhas para tratar sobre o princípio do poluidor pagador.

Por este princípio, aquele que ocasiona um dano para a coletividade - seja em forma de degradação do meio ambiente (com a conseqüente perda de bem-estar), seja pelo custo econômico que a sociedade teria que tolerar para reduzir ou corrigir tal degradação – deve suportar, ao menos em parte, o custo de utilização do meio ambiente, por uma exigência de

justiça e também porque o cômputo desse custo induzirá a redução da atividade contaminante (TABOADA, 2005, p. 88).

Seguindo esta lógica – que à primeira vista poderia remeter à primitiva máxima taliônica de “olho por olho, dente por dente” – o indivíduo não deve lucrar à custa da sociedade, de maneira que precisa internalizar os custos ambientais, em consonância com um princípio de justiça.

Segundo Derani (2008.p. 159):

Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua internalização (...) O causador da poluição arca com os custos necessários à diminuição, eliminação ou neutralização deste dano.

Tal princípio apresenta uma tendência redistributiva, uma vez que os custos decorrentes do processo produtivo devem ser internalizados pelo seu causador, que terá que recompor o bem ambiental lesado (quando possível), devendo também ser entendido como política de prevenção, evitando que o dano aconteça.

Segundo Pérez Ayala e López de Ayala (2002, p. 143), o princípio do poluidor pagador não seria um princípio de justiça social, uma vez que o cumprimento da obrigação de pagar impostos ambientais pelo sujeito contaminante não o liberaria de seu dever de não contaminar. Contudo, embora o pagamento não repare juridicamente perturbação do equilíbrio ecológico, acaba por assim dizer, consolidando-o, já que o pagamento do tributo ambiental conferiria uma espécie de licença para contaminar.

Para que isto não ocorra, entende que o tributo ambiental, fundando no princípio do poluidor pagador, é um tributo afetado a financiar o custo de uma atividade pública purificadora ou corretiva do efeito contaminador.

Nesse sentido, a conclusão é de que o princípio do poluidor pagador estaria mais relacionado a um ideal de justiça comutativa do que de justiça social, demonstrando a sua proximidade com o princípio da equivalência.

Crouy-Chanel (2016, p. 12-13), discorrendo sobre o tema, entende que, segundo o princípio da equivalência, o fato de poluir faria com que o agente poluidor passasse a ter uma dívida com o Estado - uma vez que este detém a competência para prevenir e reparar os danos ambientais – e também com a coletividade, considerando o dano causado a terceiros indefinidos.

Todavia, há inúmeras dificuldades práticas na definição objetiva da dívida ambiental do poluidor, como a definição da natureza jurídica do prejuízo, a mensuração da dívida, levando em consideração o montante do prejuízo, o custo do desencorajamento do poluidor e o saldo líquido da ação do poluidor (externalidades positivas).

Por estes motivos, ele entende que a ecotaxa fundada no princípio da equivalência não existe (CROUY-CHANEL, 2016, p. 12-13).

A partir destas concepções dissonantes, é possível verificar que a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos tributos fiscais sob a acepção de capacidade de poluir ainda é um tema muito controverso na doutrina especializada, tema este que ainda precisa ser mais debatido e inserido nas discussões acadêmicas.

No entanto, para este trabalho admite-se que as restrições ao princípio da capacidade contributiva nos impostos são admissíveis enquanto os fins extrafiscais estejam constitucionalmente reconhecidos e tutelados, como é o caso da proteção ao meio ambiente, erigida pelo ordenamento jurídico ao status de direito fundamental.

Assim, conforme elucidada Molina (1998, p. 129), o sacrifício do princípio da capacidade contributiva, somente será admissível se superar um triplo controle de proporcionalidade: 1) Adequação ou idoneidade dos tributos ou elementos tributários ambientais para alcançar seu objetivo; 2) Necessidade ou lesão mínima, o que implica dizer que não existam outras medidas igualmente eficazes e econômicas que permitam alcançar os mesmos objetivos de proteção ambiental com uma menor incidência sobre os direitos dos interessados e uma menor violação de outros princípios constitucionais; e 3) Controle de proporcionalidade em sentido estrito, que exige ponderar os benefícios ambientais e a lesão sofrida pelo princípio da capacidade contributiva.

Contudo, se a capacidade contributiva nos impostos é critério de atendimento ao ideal de justiça tributária, o mesmo não se pode falar a respeito das taxas, senão vejamos.

5 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EQUIVALÊNCIA EM TAXAS AMBIENTAIS

As taxas, no ordenamento jurídico brasileiro, são devidas como contraprestação por um serviço prestado ou o exercício do regular poder de polícia¹.

¹Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Segundo Carraza (2013, p. 611), são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, que pode constituir um serviço ou um ato de polícia. Trata-se uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa.

Nos termos do Código tributário Nacional, as taxas podem ser cobradas pelos entes federativos no âmbito de suas atribuições e possuem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição².

Taboada (2005, p. 81) considera que, quando um tributo tem natureza jurídica de taxa, existe muito pouco espaço para a aplicação do princípio da capacidade contributiva, de modo que o princípio do poluidor pagador se equipara a um princípio de equivalência.

O princípio da equivalência, de acordo com Vasques (2008, p. 15), proíbe que haja diferenças entre o custo do serviço ou da atividade e o benefício obtido, evitando, assim, que ocorra desigualdade.

O custo e o benefício são, nesse sentido, os critérios de quantificação das taxas, garantindo, assim, a equivalência pretendida e, por conseguinte, o alcance da isonomia tributária (BORGES e TUPIASSÚ-MERLIN, 2014, p. 130).

Segundo o autor (VASQUES, 2008), o princípio da equivalência pode ser entendido como um princípio geral, que se decompõe em princípio do benefício e princípio da cobertura dos custos.

As taxas, nesse contexto, devem ser graduadas tomando por base tão somente uma ação estatal prestada ao contribuinte, não podendo ter em sua estrutura, formal ou material, critérios de repartição de riqueza.

Nos tributos comutativos, como é o caso das taxas, a justiça tributária está diretamente ligada a um caráter de contraprestacionalidade entre custos e benefícios.

Os impostos, por outro lado, relacionam-se a uma lógica de justiça redistributiva, de modo que são considerados para a estipulação do quantum de tributo a pagar, características pessoais dos contribuintes, como a sua manifestação de riqueza. Por esta lógica, o tributo incide

² Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

mais intensamente sobre aquele que tem mais recursos e menos sobre aquele que possui menor capacidade econômica.

Todavia, como abordado anteriormente, as funções fiscal e extrafiscal da tributação ensejam diferentes formas de graduação. Na medida em que a tributação extrafiscal não intenta arrecadar, mas estimular ou desestimular comportamentos, utilizar a capacidade econômica como critério de estipulação certamente ensejará desnaturação da sua finalidade precípua.

Logo, o afastamento do princípio da capacidade contributiva nos tributos extrafiscais é possível quando os objetivos que se busca alcançar são reconhecidos e tutelados na Constituição, que, no caso dos ecotributos, é o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Assim, impõe-se analisar os tributos a partir do princípio da igualdade tributária, de modo que a determinação dos critérios de sua repartição se dê conforme a sua natureza diferenciada (VASQUES, 2008, p. 77).

No caso das taxas, porém, é necessário analisar-se com mais cuidado o eventual afastamento do critério de igualdade.

Por certo, em sendo os princípios da equivalência e da capacidade contributiva distintos, não podem ser utilizados concomitantemente para a estipulação da mesma exação.

Nesta senda, se as taxas, enquanto exações de cunho sinalagmáticos, pressupõem o respeito ao princípio da equivalência para alcançar a justiça tributária, não podem ter a elas aplicado o princípio da capacidade contributiva como critério aferidor, já que não visam à redistribuição de renda, mas exigem tão somente a cobertura do custo estatal ou a compensação do benefício auferido pelo contribuinte.

Em sendo tais princípios confundidos, estar-se-á ensejando injustiça fiscal, já que possibilitará uma ampliação excessiva do poder legiferante na instituição de taxas. Ou seja, será aberto um permissivo para que se desnature a natureza jurídica contraprestacional da taxa e a ela se insira um critério que leva em consideração manifestações de riqueza e não apenas os custos e os benefícios.

Como defende Vasques (2008, p. 78), não se pode incluir no aspecto quantitativo das taxas, elementos estranhos ao valor do custo ou benefício da ação estatal, pois o valor destes tributos deve guardar relação com este critério, tendo em vista a sua natureza comutativa.

Sustenta o autor que o princípio da equivalência entre a taxa e a atuação estatal, ao pretender fazer com que cada um pague na medida do custo que causou ao Estado, ou do benefício que auferiu com a ação estatal, objetiva restaurar o equilíbrio que restou afetado pela prestação estatal direcionada ao particular ou ao grupo específico.

Portanto, como já mencionado, em que pese a capacidade contributiva seja um importante critério de concretização do princípio da igualdade, não é critério único a ser aplicado a todas as espécies tributárias

Aos impostos, é cabível a utilização do princípio da capacidade contributiva, já que este princípio atende melhor aos desígnios de redistribuição de riqueza. Já às taxas, o critério mais adequado é o princípio da equivalência, que reflete a relação entre custos e benefícios.

A exemplo do que ocorre com os impostos, porém, é possível considerar-se a flexibilização ou mesmo o afastamento do princípio da equivalência em se tratando de taxas com finalidades extrafiscais ambientais.

Comumente, contudo, se observa a estipulação de taxas com finalidade fiscal, que, travestidas de aspectos ambientais, culminam por afastar o princípio da equivalência.

O Estado do Pará, por exemplo, por meio da Lei nº 7.591/2011, instituiu a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento dos recursos minerários realizados no território estadual.

No artigo 6º da Lei nº 7.591/2011, considerou-se como elemento do critério quantitativo da regra matriz de incidência da TFRM a tonelada de minério extraída³.

Em que pese tal exação servir para “custear” as instituições e órgãos de fiscalização voltados a coibir degradação ambiental causada pela atividade minerária no Estado, em função do critério quantitativo estipulado, a receita obtida é, na verdade, muito superior ao efetivamente gasto por essas entidades.

Observa-se, neste caso, um afastamento do princípio da equivalência em nome da extrafiscalidade ambiental. Na prática, percebe-se, entretanto, que a exação funciona como um verdadeiro imposto, vez que o princípio da capacidade contributiva foi utilizado como critério de justiça tributária.

Há quem considere o uso da capacidade de poluir como corolário da capacidade contributiva, conforme aventado acima, o que legitimaria a aplicação de tal princípio às taxas essencialmente voltadas a finalidades extrafiscais.

Em tendo, porém, exações como a TFRM, explícito caráter fiscal, desejável seria sua adequação ao princípio da justiça fiscal das taxas, qual seja, o princípio de equivalência,

³ Art. 6º O valor da TFRM corresponderá a três Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPF-PA, vigente na data do pagamento, por tonelada de minério extraído.

levando-se em consideração a correlação financeira entre a atividade estatal e o benefício desfrutado pelo contribuinte.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para o alcance e efetivação dos seus objetivos fundamentais insculpidos no texto constitucional, dentre os quais o meio ambiente ecologicamente equilibrado, o Estado necessita de recursos financeiros bastantes para a manutenção da sua estrutura, de tal modo que obtêm recursos essencialmente de sua receita derivada, ou seja, a partir do recolhimento de tributos.

Contudo, é por meio da tributação extrafiscal que o Estado tem condições de direcionar comportamentos e orientar condutas em prol dos objetivos que pretende alcançar.

Neste contexto, destacou-se que o princípio da capacidade contributiva se comporta de maneira diversa nos tributos extrafiscais, não constituindo o fundamento da tributação, mas servindo de parâmetro mínimo e máximo de uma tributação justa, que não atinja o mínimo existencial e nem a seara da confiscatoriedade.

Em seguida, identificou-se o princípio da capacidade poluidora como forma de se adequar às novas realidades ambientais, sociais e econômicas, podendo ser entendido como um princípio da capacidade contributiva, que leva em consideração não a manifestação de riqueza propriamente dita, mas o quanto o contribuinte pode degradar o meio ambiente.

Contudo, ainda que a capacidade contributiva não se apresente como fundamentação da tributação extrafiscal, é inegável que não pode ser desconsiderada por completo, uma vez que é princípio geral de tributação, sendo a sua observância imprescindível para uma tributação que atende aos ditames da justiça tributária.

Porém, a justiça fiscal pode ter como pressuposto tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da equivalência, a depender do tributo envolvido. No caso da espécie tributária taxa, o princípio da equivalência se apresenta como melhor critério para a aferição de justiça, uma vez que denota um caráter de contraprestacionalidade, inerente ao arquétipo constitucional da exação.

Ainda que se considere a possibilidade de afastamento do princípio de justiça fiscal no caso das taxas com finalidade extrafiscal ambiental, em se tratando de taxas com a finalidade fiscal, ainda que voltada a financiar a fiscalização ambiental, necessário observar-se o caráter comutativo do tributo, evitando a ocorrência de injustiças fiscais.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª Ed. Atualizada por Misabel de Breu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BORGES, Felipe Garcia Lisboa. TUPIASSÚ-MERLIN, Lise Vieira da Costa. **Taxas: Equivalência e Igualdade**. IDP. Ano 7, jul/dez 2014.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. In: TÔRRES, Heleno (coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 4ª Ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012
- CROUY-CHANEL, Emmanoel. **Esboço de uma teoria fiscal da ecotaxa**. In Tributação, Meio Ambiente e desenvolvimento. TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coord). 1ª Ed. São Paulo: Forense, 2016.
- DERANI, Cristina. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista Direito GV. Vol 10, nº 1. São Paulo: Jan/Jun 2014. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282> >. Acesso em 29 jun 2018.

MORO, Borrero. **La tributación ambiental en España**. Madrid. Tecnos, 1999.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera **Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998

PÉREZ DE AYALA, José Luiz. LÓPEZ DE AYALA. **El principio “quien contamina paga” como principio de justicia del tributo** in A. Yábar Sterling (Dir.), P.M. Herrera Molina (coord.) *La protección del ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Madrid, Marcial Pons, 2002.

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*. Vol. 8. n.2. maio/agosto 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras em matéria ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005

SOUZA, James J. Marins de; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade ambiental**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 90, p. 73, jan. 2010.

TABOADA, Carlos Palao. **El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica.** In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental.* São Paulo: Malheiros, 2005.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. **Tributação, Direitos Humanos e Meio Ambiente: Fundamentação Jurídico-Filosófica.** In: *Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento.* Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método; Belém: CESUPA, 2013. p. 191-213.

VAQUERA GARCÍA, Antonio. **Fiscalidad y medio ambiente.** Valladolid: Lex Nova, 1999.

VASQUES, Sérgio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária.** Lisboa: Almedina, 2008.