

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ**  
**ESCOLA DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD**

**HENRIQUE CAVALHEIRO RICCI**

**A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL E A LIMITAÇÃO IMPOSTA PELA  
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

**CURITIBA**

**2014**



**HENRIQUE CAVALHEIRO RICCI**

**A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL E A LIMITAÇÃO IMPOSTA PELA  
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. André Folloni.

**CURITIBA**

**2014**

Dados da Catalogação na Publicação  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná  
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR  
Biblioteca Central

R491t  
2014 Ricci, Henrique Cavalheiro  
A tributação extrafiscal ambiental e a limitação imposta pela igualdade tributário / Henrique Cavalheiro Ricci ; orientador, André Folloni. – 2014. 182 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2014  
Bibliografia: f. 167-182

1. Direito tributário. 2. Direito ambiental. 3. Igualdade perante a lei.  
4. Proporcionalidade (Direito). 5. Capacidade contributiva (Direito tributário).  
I. Folloni, André Parmo, 1975-. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná.  
Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDD 20. ed. – 340

**HENRIQUE CAVALHEIRO RICCI**

**A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL E A LIMITAÇÃO IMPOSTA PELA  
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Aprovado em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. André Folloni  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

---

Prof. Dr. Humberto Ávila  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Oksandro Osdival Gonçalves  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná



*À Milena, com todo o meu amor.*



## AGRADECIMENTOS

Agradeço ao orientador, Professor Doutor André Folloni, pela participação decisiva neste trabalho. O Professor Folloni foi verdadeiramente um orientador, no sentido material e formal da palavra. O contato com o Professor Folloni sem dúvida resultou na evolução de minha condição acadêmica. Agradeço-o, não apenas pela detida e segura orientação, mas também pela generosidade em aceitar pontos que conflitaram com seu modo de pensar.

A todo o corpo docente do PPGD da PUCPR, em especial, aos Professores Doutores Carlos Frederico Marés de Souza Filho, Cinthia Obladen de Almendra Freitas, Emerson Gabardo, Heline Sivini Ferreira, Luís Alexandre Carta Winter, Luiz Alberto Blanchet e Romeu Felipe Bacellar Filho.

Aos componentes da banca, Professor Doutor Humberto Ávila e Professor Doutor Oksandro Osdival Gonçalves, pela generosidade e cordialidade.

À Eva Curelo e à Daiane, secretárias do PPGD da PUCPR. Pela generosidade e boa vontade ao longo de todo o curso, agradeço-as.

Ao Professor Marcus Geandré Nakano Ramiro, coordenador do Curso de Direito da PUCPR campus Maringá, pelo apoio e incentivo. Assim como à PUCPR campus Maringá, pela bolsa de estudos a mim concedida.

Aos meus alunos e ex-alunos, fonte constante de estímulo e aprendizado.

Aos meus queridos amigos e sócios, José Miguel Garcia Medina, Rafael de Oliveira Guimarães, Renata Paccola Mesquita Mingati e Vinícius Secafen Mingati, estar ao lado de vocês nesses últimos anos tem sido, além de uma fonte de inspiração, muita responsabilidade.

Aos demais colegas de escritório, em especial, Samuel Hübler, Bruna A. Marques Alves e Priscila Kadri Lachimia. Sem o apoio de vocês teria sido ainda mais difícil.

À Patricia Tiemi Tanaka Tomoike, pela imprescindível ajuda na revisão do presente trabalho.

A toda a equipe das bibliotecas da PUCPR, campus Maringá e campus Curitiba, pela presteza no envio de cada um dos artigos que foram solicitados.

À minha pequena Isabela, luz da minha vida, que, mesmo sem saber, foi a principal fonte de estímulo para a realização desse trabalho.

À Milena, por todo o incentivo, desde a inscrição para o processo seletivo até a redação da última linha desse trabalho, e pela compreensão nos momentos de ausência. Obrigado por me fazer melhor a cada dia.

Finalmente, aos meus pais, Josué Ricci e Olga Cavalheiro Ricci. Exemplo de vida, caráter e amor incondicional. Por sempre terem me dado mais do que eu merecia, assim como pela compreensão nos momentos de ausência, agradeço-os.

São muitos os agradecimentos, mas, sinceramente, creio que, nessa vida, ninguém avança e evolui sozinho. O reconhecimento àqueles que nos fazem avançar é algo, penso eu, imprescindível.

Meu muito obrigado a todos!

A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra de humanismo e seu principal instrumento, a legislação integralmente rejuvenescida. E nesta obra revolucionária a tarefa fundamental é atribuída ao Direito Tributário.

A nova legislação tributária, pelo impacto dos tributos, destruirá a velha ordem sócio-econômica e, simultaneamente, financiará a reconstrução da comunidade humanizada. Aos demais ramos do Direito cabe a tarefa de disciplinar a reconstrução.

(Alfredo Augusto Becker)



## RESUMO

O direito tributário ambiental rompe barreiras e abre caminho para que o direito tributário entre em contato com outros ramos do direito e com outras áreas do conhecimento humano, ainda que o sistema jurídico seja visto a partir de sua clausura sintática. Dentre as funções do tributo, e que podem servir de proteção ao meio ambiente, foi escolhida a extrafiscal, cujos fins não estão atrelados à atividade arrecadatória do Estado. No entanto, por mais que se tome por base a clássica tripartição dos tributos (fiscais, parafiscais e extrafiscais), não se pode olvidar que ela é feita por preponderância de uma função sobre outra. Esse fator, somado à dificuldade que a doutrina tem de operar com temas como função e finalidade, tornam a identificação da tributação extrafiscal sobremaneira difícil. Não há critério único e preciso de identificação da extrafiscalidade e, por vezes, a eficácia da norma passa a ter papel de destaque neste mister. Não obstante a dificuldade na identificação, pode-se afirmar ser o tributo extrafiscal um instrumento importante na proteção ambiental. Todavia, a existência do tributo atrai para a extrafiscalidade ambiental todo o plexo de direitos e garantias fundamentais do contribuinte, na medida em que impõe o regime jurídico tributário, notadamente, a isonomia tributária, seus consectários e instrumentos de implantação. Desses, destaca-se a capacidade contributiva pelo alto teor de conflituosidade que pode vir a ter ao se estabelecer um tributo extrafiscal ambiental. Isso porque, pode-se questionar o uso ou não da capacidade contributiva como critério de *discrimen* na tributação extrafiscal ambiental. O fator ambiental passa a ser o critério de discernir contribuintes, tratando-se de tributação cuja finalidade seja promover a proteção do meio ambiente. Nesse caso, a proporcionalidade passa a ganhar destaque. Outra questão que se coloca, e que se pretende responder ao longo do trabalho, é se o critério ambiental seria o único critério de *discrimen* ou se haveria compatibilidade dele com a capacidade contributiva, nos tributos onde esta é aplicável. Vale lembrar que há tributos cujos ideais de justiça fiscal são mais bem implantados por meio da seletividade das alíquotas em função da essencialidade do bem. Resta saber se, em relação a esses, haveria ou não seletividade em razão da essencialidade ambiental do bem.

**Palavras-chave:** Direito tributário ambiental. Extrafiscalidade ambiental. Limitações. Isonomia. Proporcionalidade. Capacidade contributiva. Seletividade ambiental.



## ABSTRACT

The environmental tax law breaks down barriers and opens path so that the tax law please contact with other branches of law and with other fields of the human knowledge, even if the legal system is seen from its syntactical cloister. Among the tax functions, and that may serve of protection to the environment, it was chosen the extrafiscal, whose purposes are not tied to the state tax collection activity. Nonetheless, even if it is taken as basis the classical tripartition of the tributes (tax, parafiscals and extrafiscals), one should not forget that it is made by a preponderance of a function over another. This factor, combined with the hardship that the jurist has to work with topics such as function and purpose, they make the identification of extrafiscal taxation particularly difficult. There is no single, precise criteria for identification of the extrafiscality and, sometimes, the effectiveness of the legal norm goes into having major role in this occupation. However, the tax existence attracts for environmental extrafiscality the whole complex of taxpayer rights and guarantees, to the extent that it imposes the tax legal system, notably, the tax equality, its consequents and, implantation tools. Of these, it highlights the contributive capacity for the high level of conflict that may come in having to establish a extrafiscal environmental tax. That because, one might question the use or not of the contributive capacity as criteria for discrimen in the extrafiscal environmental taxation. The environmental factor happens to be the criteria discerning taxpayers, in the case of taxation which purpose is to promote environmental protection. In that case, the proportionality will begin getting prominence. Another question which arises, and which one intendeds to respond throughout the study, is if the environmental criteria would be the only criteria for discrimen or if it would be compatible with contributive capacity, in taxes on which it is applicable. Worth remembering that there are taxes whose ideals of tax justice are better implemented through the selectivity of the tax rates based on the good essentiality. The question, in relation to these, is whether or not there would be selectivity due to the good environmental essentiality.

**Keywords:** Environmental tax law. Environmental extrafiscality. Limitations. Isonomy. Proportionality. Contributive capacity. Environmental selectivity.



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	17
<b>2 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL</b> .....	21
2.1 UM SISTEMA JURÍDICO INTERDISCIPLINAR.....	21
2.1.1 Noção de sistema jurídico.....	21
2.1.2 A abertura semântico-pragmática e a interdisciplinaridade .....	24
2.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL.....	33
2.2.1 Definição .....	33
2.2.2 O problema da autonomia.....	35
<b>3 A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL</b> .....	41
3.1 A CLÁSSICA TRIPARTIÇÃO DOS TRIBUTOS .....	41
3.1.1 As funções fiscal, parafiscal e extrafiscal.....	41
3.2 A IDENTIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL.....	50
3.2.1 Alguns critérios de identificação da finalidade da norma .....	50
3.2.2 Por um critério híbrido de identificação .....	54
3.3 O TRIBUTO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL .....	60
<b>4 IGUALDADE TRIBUTÁRIA E SUA CONCRETUDE</b> .....	67
4.1 A IGUALDADE “GENÉRICA” E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA .....	67
4.1.1 Igualdade, justiça e sua realização.....	67
4.1.2 Igualdade tributária: definição e considerações gerais .....	75
4.1.3 Meios de implementação da isonomia tributária .....	79
4.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	82
4.2.1 A capacidade contributiva como meio de realização da isonomia.....	83
4.2.2 O princípio da solidariedade e a capacidade contributiva .....	86
4.2.3 Os sentidos da expressão “capacidade contributiva” .....	88
4.2.4 Instrumentos de realização da capacidade contributiva: a progressividade e a personalização .....	90
4.2.5 Delimitadores da capacidade contributiva: o mínimo existencial e o confisco.....	97
4.3 OUTROS MECANISMOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA .....	104
4.3.1 A seletividade .....	104
4.3.2 A uniformidade geográfica.....	108
4.3.3 A não discriminação .....	110
<b>5 A IGUALDADE TRIBUTÁRIA ENQUANTO LIMITE À EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL</b> .....	113
5.1 LIMITES À TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL .....	113
5.1.1 A promoção do desenvolvimento sustentável .....	113
5.1.2 A obediência ao regime jurídico tributário .....	120
5.2 POR UMA NOVA PERSPECTIVA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO .....	126
5.2.1 O objeto do direito tributário contemporâneo, interdisciplinar e finalístico .....	126
5.2.2 O critério de <i>discrímen</i> ambiental .....	131
5.3 A IGUALDADE TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL AMBIENTAL.....	136
5.3.1 A proporcionalidade .....	137

5.3.2 A capacidade contributiva na tributação extrafiscal ambiental .....	140
5.3.2.1 Um breve panorama da doutrina .....	140
5.3.2.2 Os vários sentidos da capacidade contributiva e sua repercussão na tributação extrafiscal ambiental .....	146
5.3.3 A seletividade ambiental .....	155
<b>6 CONCLUSÃO</b> .....	161
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	167

## 1 INTRODUÇÃO

Desfrutar de um meio ambiente equilibrado é essencial à sadia qualidade de vida, não apenas dessa geração como das próximas. Partiu-se dessa premissa para a realização do presente trabalho, assim como da ideia de que meio ambiente é bem jurídico a ser tutelado pelas mais diversas áreas do direito, inclusive, o direito tributário.

Pode-se afirmar, então, que o direito tributário, além de ser um instrumento arrecadatário, também funciona como uma ferramenta de atuação estatal na ordem socioeconômica e ambiental. Isso porque, a repercussão econômica do tributo interfere na equação custo-benefício, fazendo isso ela estimula ou desestimula condutas dos contribuintes. Ao uso interventivo, através das espécies tributárias, denominou-se função extrafiscal.

O direito tributário, portanto, está a serviço dos objetivos fundamentais do Brasil, dos quais, em especial, se destaca o desenvolvimento sustentável e, em especial, a imperiosa necessidade de proteção ao meio ambiente (artigo 3.º, inciso III e artigo 225, ambos da Constituição). Nesse contexto, surge o direito tributário ambiental como um instrumento de proteção ambiental tanto por meio de tributos fiscais, quanto parafiscais e extrafiscais.

A presente pesquisa se propõe a analisar esse sub-ramo do direito, fundamentalmente, à luz de sua finalidade, o que, sob certa perspectiva, rompe com o modo tradicional de enfrentar o problema tributário, cujas investigações são fortemente realizadas nos planos sintático e semântico da norma de incidência.

O direito tributário ambiental exige, portanto, se não uma mudança de paradigma, no mínimo, uma mudança de foco. Ao lado da interdisciplinaridade, tanto entre ramos do direito quanto entre o direito e outras áreas do conhecimento, impõem-se incursões no plano pragmático, por mais que não se abandonem as abordagens realizadas nos planos sintático e semântico da linguagem jurídica.

A tributação, extrafiscal ou não, impõe restrições aos particulares, fundamentalmente em relação à propriedade e à liberdade, daí a possibilidade de conflituosidade entre o interesse na utilização extrafiscal do tributo e o direito dos contribuintes, em especial, a isonomia tributária.

Se o controle vai ser realizado sobre a tributação extrafiscal ambiental é importante saber identificar a tributação extrafiscal, caso contrário o controle pode não ser realizado. A questão é: quando se está diante de tributação extrafiscal? Há um critério único e preciso para identificá-la?

Esses problemas decorrem, dentre outros fatores, da dificuldade de se trabalhar com as finalidades dos tributos, sobretudo os impostos, cuja finalidade sequer compõe sua definição tradicional. Ainda que o imposto represente uma receita importantíssima ao Estado, e por mais que a própria Lei 4.320/1964 também o defina como receita, tradicionalmente ele é visto apenas sob a perspectiva de se tratar de um tributo cuja materialidade da norma de incidência não tem ligação com ação estatal.

O uso extrafiscal é uma realidade na contemporaneidade. Aliás, ele é fortemente realizado no Brasil. Basta lembrar as reduções de imposto sobre produtos industrializados sobre automóveis e eletrodomésticos da “linha branca” (realizadas recentemente) a fim de estimular o consumo e, com isso, tentar minimizar os impactos da crise internacional. Tarefa nada fácil, todavia, é identificação da extrafiscalidade da tributação.

Vale lembrar que, muitos dos princípios constitucionais tributários, apresentam-se como direitos e garantias individuais dos contribuintes, como, por exemplo, a igualdade tributária e seus consectários, os quais foram eleitos como um dos temas da presente pesquisa justamente pelo alto potencial de conflito que pode advir de sua aplicação, ou não, aos tributos extrafiscais ambientais.

Discussões em torno da aplicação ou não da legalidade tributária, da anterioridade tributária, da vedação ao confisco, da irretroatividade *etc.*, surgem com menos intensidade do que problematizações envolvendo a igualdade tributária em matéria de tributação extrafiscal ambiental. Por mais que, na literatura, há quem sustente a inaplicabilidade do regime tributário ao direito tributário ambiental, e esse será mais um dos problemas enfrentados ao longo do trabalho, em geral, as principais discussões cingem-se em torno da isonomia tributária.

Em síntese, haveria, assim, uma isonomia tributária ambiental? E a capacidade contributiva, abriria ela espaço para outro parâmetro de realização da igualdade? A igualdade deixaria de tomar como critério de *discrímen* manifestações de riqueza dos contribuintes? O critério ambiental de discernir contribuintes e a capacidade contributiva compatíveis entre si ou se repelem? E a seletividade, também pode ser instrumento de proteção do meio ambiente?

Em outras palavras, o contribuinte que revela menor riqueza poderia sofrer, mesmo assim, uma tributação maior porque ambientalmente orientada? E dentro de uma mesma faixa de riqueza, é possível a criação de graduações, sem violar a capacidade contributiva? E quando a capacidade contributiva não é o melhor parâmetro, como nos tributos indiretos? Adotar-se-ia uma seletividade ambiental? Esses são alguns dos problemas que se pretende enfrentar.

Ainda que o direito tributário também seja um instrumento de indução de condutas, não pode ser utilizado indiscriminadamente, por mais que o bem tutelado seja o meio ambiente. É preciso, antes, que sejam feitos os devidos balizamentos relativamente à isonomia tributária.

Por isso, a necessidade de identificação do conteúdo da igualdade e dos mecanismos de implementação, dos quais se destaca a capacidade contributiva. Notadamente em relação à capacidade contributiva, antes de saber se ela será ou não aplicada aos tributos extrafiscais ambientais, se faz necessária a investigação em relação a quais tributos ela melhor se aplica.

Pode ser que em determinados tributos a manifestação de riqueza do contribuinte não seja a melhor forma de realizar o ideal de justiça tributária, daí a existência de outros critérios de realização da igualdade, em especial, a seletividade.

Em síntese, dentre os objetivos que o trabalho persegue, envolvidos na temática, está a identificação da existência de um direito tributário ambiental; o estudo crítico da tripartição das funções dos tributos à luz das finalidades da tributação; a compreensão do caráter de direitos e garantias fundamentais dos princípios constitucionais tributários; o exame das limitações impostas pela igualdade tributária e pela capacidade contributiva nos casos de extrafiscalidade; o estudo da possibilidade de que contribuintes em situações equivalentes, sob o ponto de vista dos “fatos-signos presuntivos de riqueza”, sofram tributação distinta, investigando se a igualdade no direito tributário, em especial nos impostos, se mede pela extensão dos “fatos-signos” ou se algo externo a ele justificaria a desequiparação.

Para tanto, o desenvolvimento do trabalho foi dividido em quatro etapas.

O direito tributário ambiental impõe interdisciplinaridade. Por isso, de início, é feita a análise da existência ou não de um sistema jurídico interdisciplinar, tanto envolvendo o entrelaçamento dos ramos do direito como da relação deste com áreas outras do conhecimento. A partir daí, busca-se definir o direito tributário ambiental e investigar a sua suposta autonomia.

O passo adiante é o estudo da extrafiscalidade. Para isso, será abordada criticamente a clássica tripartição dos tributos em fiscais, parafiscais e extrafiscais, e a importância desses no Estado neoliberal contemporâneo. Nesse capítulo, serão ainda buscados critérios para a identificação da tributação extrafiscal.

Como um dos temas é a igualdade tributária, no próximo capítulo será estudada a igualdade genérica, desde a sua identificação com a noção de justiça até a necessidade de se dar concretude à igualdade. Feito isso, o trabalho ingressará na igualdade tributária abordando, além de sua definição, os seus meios de implementação, dos quais se destaca a

capacidade contributiva – sobre a qual será feito um estudo mais detido – e a seletividade. No final do capítulo, serão visitados os princípios da uniformidade geográfica e da não discriminação, os quais são importantes ferramentas de redução das desigualdades regionais.

O capítulo final terá por objeto as limitações impostas pela isonomia tributária à tributação extrafiscal ambiental. Será abordada a nova perspectiva que deve ser dada ao direito tributário que, ademais de ser um instrumento de arrecadação e de controle do “poder” de tributar, também deve ser visto como uma ferramenta para o desenvolvimento sustentável. Além disso, identificar-se-á a sujeição ou não da tributação extrafiscal ambiental ao regime tributário. Por fim, serão verificados os eventuais temperamentos sofridos pela isonomia tributária, pela capacidade contributiva e pela seletividade, quando se estiver diante da tributação extrafiscal ambiental.

## 2 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

### 2.1 UM SISTEMA JURÍDICO INTERDISCIPLINAR

O conhecimento humano é sistematizado<sup>1</sup>. Para conhecer, o homem recorta parcelas da realidade a fim de melhor estudá-las. Da vida, por exemplo, é estudada a biologia, que é dividida em biologia animal, vegetal, celular, e tantas outras. Do social, faz-se a secção entre a sociologia, a antropologia, a economia, o direito *etc.*, cada qual compondo um sistema próprio. O direito, portanto, é um subsistema dentro de um sistema maior, que é o sistema social, no qual se encontram, também, outros subsistemas, como a economia, a ética, a religião *etc.*

#### 2.1.1 Noção de sistema jurídico

Assim como a moral e a religião, por exemplo, ao direito é reservado o sistema de normas de regulação de condutas intersubjetivas, com a diferença de que o mesmo dispõe de institucionalização estatal<sup>2</sup>, sendo o Estado quem, em última análise, impõe a sanção jurídica por meio da força. Geraldo Ataliba se refere a sistema como “conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos”<sup>3</sup>. Em sua lição, portanto, para ser sistema é preciso identificar os seus elementos, que formam uma unidade, sistematizar com

---

<sup>1</sup> Jayme Paviani, escreve: “É possível afirmar, nesta perspectiva, que as ciências, primeiro, e as disciplinas como subdivisões dessas, em segundo lugar, surgem da necessidade de sistematizar, organizar e transmitir os conhecimentos de um determinado objeto. O movimento de institucionalização da disciplina, no sentido de unidade de conhecimento, por exemplo, História do Brasil, precisa ser conservado ‘vivo’, isto é, em equilíbrio entre as forças que o sustentam e que são, de um lado, a renovação e a atualização constante do conhecimento. As condições de possibilidade de uma disciplina para não se estagnar exigem um comportamento que põe a disciplina a serviço do estudo dos problemas, sem a supervalorizar por si mesma, sem transformá-la fim em si. Na prática, a disciplina deve ser substituída por programas de ensino [...]” (PAVIANI, Jayme. *Interdisciplinaridade ou uma nova disciplina*. Disponível em: <<http://cursos.unipampa.edu.br/cursos/ppge/files/2010/11/Interdisciplinaridade-Paviani.pdf>>. Acesso em: 8 out. 2013. p. 2).

<sup>2</sup> Segundo Norberto Bobbio: “determinamos a norma jurídica pela sanção, e a sanção jurídica pelos aspectos de *exterioridade* e de *institucionalização*, do que resulta a definição de norma jurídica como aquela norma ‘cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada’.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011. p. 42-43).

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 19.

coerência os elementos que o compõem e buscar racionalidade e harmonia através da completude.

Para Paulo de Barros Carvalho “o direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica”<sup>4</sup>. Assim, para fins metodológicos e visando reduzir o objeto de estudo, o direito pode ser compreendido como um sistema, tomando-o como um conjunto de unidades que se relacionam, sendo que tais unidades são as normas jurídicas, cujas relações podem ser observadas de forma estática ou dinâmica.

A todo instante o sistema do direito é alterado. Contratos são celebrados, leis são publicadas, sentenças são prolatadas, todas elas são normas jurídicas, individuais ou gerais, que passam a integrar o sistema, sendo que, muitas vezes, o seu ingresso se dá a partir da retirada de outra norma. Um auto de infração invalidado pelo Poder Judiciário representa bem essa ideia: a decisão judicial ingressa no sistema e, ao ingressar, retira dele o ato administrativo reputado inválido.

Segundo o artigo 144, do Código Tributário Nacional, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”. Nesse caso, como ilustra Tárek Moysés Moussallem, “é como se analisássemos um retrato tirado do ordenamento jurídico no processo de criação e aplicação das normas jurídicas”<sup>5</sup>. O retrato seria, então, tirado no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que ele só venha a ser analisado um ou dois anos depois, no momento do lançamento tributário.

Se o artigo 144, do Código tributário Nacional, é exemplo da observação estática do sistema, na medida em que no momento do lançamento tributário se utiliza do retrato do sistema tirado no instante em que ocorreu o fato gerador – estático, portanto, no sentido de nesse momento o sistema ser observado tal qual posto no momento da ocorrência do fato gerador –, o instituto da revogação das leis expressa a perspectiva dinâmica. São dois modos distintos de observação de um mesmo objeto, o sistema jurídico. Na observação estática, o sistema é “paralisado” em um dado momento e local, já na perspectiva dinâmica, o sistema é visto em “movimento”.

Não se tratam de abordagens excludentes, assim, por exemplo, se o juiz, na sentença, se reportará ao sistema “paralisado” no instante da ocorrência dos fatos litigiosos, é possível

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 214.

<sup>5</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 55.

que ele tenha que fazer a análise dinâmica para verificar quais regras estavam ou não em vigor naquele instante.

A perspectiva dinâmica do direito positivo possibilita o ingresso e a saída de novos valores que determinada sociedade reputam necessário serem juridicizados ou desjuridicizados. Dessa forma, ainda que o direito possa continuar sendo visto como um conjunto de normas, o mesmo vai se renovando e se adaptando às novas realidades sociais. E a renovação do direito vai sendo realizada não apenas mediante o ingresso de novas normas. A semântica e a pragmática também transformam o direito ainda que seu texto permaneça inalterado. A propósito, destaca-se o fenômeno da mutação constitucional<sup>6</sup>.

Lourival Vilanova, comentando a teoria do direito em Pontes de Miranda, escreve: “o sistema jurídico é um sistema empírico, sistema aberto às outras espécies de normas e aos fatos que se apresentam desprovidos de previsão normativa. Há um processo incessante de

---

<sup>6</sup> “Interpretar significa apreender o conteúdo das palavras, não de modo a ignorar o passado, mas de maneira a que este sirva para uma projeção melhor do futuro. Como objeto cultural, a compreensão do Direito se faz a partir das pré-compreensões dos intérpretes. Esse foi um dos mais importantes avanços da hermenêutica moderna: a percepção de que qualquer tentativa de distinguir o sujeito do objeto da interpretação é falsa e não corresponde à verdade. A partir da idéia do ‘Círculo Hermenêutico’ de Hans Gadamer, evidenciou-se a função co-autora do hermeneuta: na medida em que este compreende, interpreta as normas de acordo com a própria realidade e as recria, em um processo que depende sobremaneira dos valores envolvidos. Nesse sentido, o jusfilósofo Richard Palmer assevera que a tarefa da interpretação é a de construir uma ponte sobre a distância histórica a separar o sujeito do objeto da interpretação. Assim, quando o intérprete analisa um texto do passado, não deve esvaziar a sua memória, nem abandonar o presente, mas levá-los consigo e utilizá-los para compreender e projetar um futuro. Nessa linha de entendimento é que se torna necessário salientar que a missão do Supremo, a quem compete, repita-se, a guarda da Constituição, é precipuamente a de zelar pela interpretação que se conceda à Carta a maior eficácia possível, diante da realidade circundante. Dessa forma, urge o resgate da interpretação constitucional, para que se evolua de uma interpretação retrospectiva e alheia às transformações sociais, passando-se a realizar interpretação que aproveite o passado, não para repeti-lo, mas para captar de sua essência lições para a posteridade. O horizonte histórico deve servir como fase na realização da compreensão do intérprete, mas não pode levar à autoalienação de uma consciência, funcionando como escusa à análise do presente. A razão para tal alerta é simples. Cabe a esta Corte, ao realizar a atividade definidora das normas que estão no texto constitucional, harmonizar o conteúdo do artigo 21, inciso X – ‘Compete à União: manter o serviço postal e o correio aéreo nacional’ -, com os demais valores constitucionalmente protegidos – livre iniciativa, livre concorrência, livre exercício de qualquer trabalho e livre exercício de qualquer atividade econômica -, de maneira a garantir a força normativa da Constituição, o que, nos dizeres de Canotilho, significa ‘dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a atualização normativa, garantindo a sua eficácia e permanência’. Com isso, quero dizer que a atuação da Corte não pode ser mecânica e apenas repetitiva das interpretações que até puderam ter feito sentido em um passado remoto, mas que não mais se coadunam com a realidade. Ao sobrelevar a importância da força normativa do Diploma Básico, friso a necessidade de este Tribunal concretizar e realizar os preceitos constitucionais de forma ótima, o que se traduz na observância do processo dialético e ininterrupto de condicionamento entre a norma e a realidade. A indiferença quanto ao cumprimento desses princípios hermenêuticos pode ocasionar um recorte drástico e indesejado, considerados o dispositivo constitucional e a realidade, configurado-se o que Pablo Lucas Verdú convencionou chamar de ‘mutação constitucional’, hipótese em que a Carta Federal fica obsoleta, fragilizada, caduca. Cabe ao intérprete, no caso, proceder a uma interpretação evolutiva, reconhecendo que essas ‘mutações constitucionais silenciosas’ funcionam, na verdade, como atos legítimos de interpretação constitucional” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 46-7 Distrito Federal*. Tribunal Pleno. Relator Originário: Min. Marco Aurélio. Julgamento 05/08/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608504>>. Acesso em: 10 out. 2013).

juridicização e de desjuridicização de normas e de fatos”<sup>7</sup>.

Em meio a esse dinamismo surgem novas temáticas, como a ora estudada, na qual é levantada a possibilidade de utilização do direito tributário como instrumento de proteção ambiental, bem como as limitações impostas a esse recurso, notadamente, pelo princípio da igualdade e seus consectários.

### 2.1.2 A abertura semântico-pragmática e a interdisciplinaridade

Ainda que sensível ao seu entorno, os mecanismos de ingresso e de retirada de normas do sistema jurídico são ditados pelo próprio direito, daí ele ser visto por parte da doutrina como um sistema autopoietico.

Ciro Marcondes Filho, no prefácio à edição brasileira da obra “A realidade dos meios de comunicação”, de Niklas Luhmann, escreve:

Para Luhmann, cada sistema observa que há em seu meio outros sistemas que igualmente se diferenciam fechando-se diante de seus próprios meios circundantes. Esses sistemas podem observar de acordo com seus próprios critérios de diferenciação e podem ser observados como homogêneos e heterogêneos, amistosos ou hostis, próximos ou distantes. Cada sistema com diferenciação autofortalecida depara-se com outras referências sistêmicas que lhe submetem a perspectivas de observação externas e por ele não controláveis. Além dessa diferenciação autoconfiante associada ao meio externo, ocorrem diferenciações internas no próprio sistema, produto da autopoiese desse mesmo sistema.<sup>8</sup>

Segundo essa concepção o direito seria um sistema que disporia a forma de ingresso e saída de novos elementos, ou seja, o desenvolvimento e a evolução do sistema jurídico seriam ditados pelo próprio sistema jurídico, por mais que ele estivesse em contato com outros subsistemas sociais.

Da obra de Niklas Luhmann, destaca-se:

Certamente, sistemas cognitivos não podem alcançar operacionalmente seu meio externo e, por esse motivo, não podem conhecê-lo independentemente das próprias formações estruturais. Não obstante, há acoplamentos estruturais entre sistemas autopoieticos e sistemas de seu meio externo que são compatíveis com a autopoiese. Eles não produzem nenhuma determinação das situações sistêmicas por meio de

<sup>7</sup> VILANOVA, Lourival. A Teoria do Direito em Pontes de Miranda. In: \_\_\_\_\_. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 1. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003. p. 399-412. p. 402.

<sup>8</sup> MARCONDES FILHO, Ciro. Prefácio. In: LUHMANN, Niklas. *A realidade dos meios de comunicação*. Tradução de Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus, 2005. Prefácio p. 11.

situações ou acontecimentos do meio externo. Os sistemas só podem determinar a si mesmos e apenas por meio de estruturas construídas por eles mesmos.<sup>9</sup>

No entanto, ainda que se parta da premissa de que o direito é um sistema autopoietico, não se deve concebê-lo como um sistema que não se relaciona com os demais sistemas que o circundam. Willis Santiago Guerra Filho chama a atenção para o fato de que, por mais que se tomem os subsistemas sociais como fechados, isso não significa que um não possa influenciar o outro:

Postular que a sociedade contemporânea, organizada em escala mundial, “globalizada”, é o produto da diferenciação funcional de diversos (sub)sistemas, como os da economia, ética, direito, mídia, política, ciência, religião, arte, ensino, etc. – sistemas autopoieticos, que operam com autonomia e fechados uns em relação aos outros, cada um com sua própria “lógica” –, postular isso não implica negar que haja influência (“irritações”, nos termos empregados pela própria teoria aqui enfocada, ou “perturbações”) desses sistemas uns nos outros. Entre eles dá-se o que a teoria de sistemas autopoieticos denomina “acoplamento estrutural”, em que se pode identificar a “religião” ou “religião do que religa” de que nos fala Morin, noção que “engloba tudo aquilo que faz comunicar, associar, solidarizar, fraternizar”. Assim, o sistema da política acopla-se estruturalmente ao do direito através das constituições dos Estados, enquanto o direito se acopla à economia através dos contratos e títulos de propriedade, e a economia, através do direito, com a política, por meio dos impostos e tributos, e com a ciência, através das publicações, diplomas e certificados...<sup>10</sup>

Sob essa perspectiva, a clausura organizacional, caracterizadora da autopoiese do sistema, decorre exatamente do fato de que a informação advinda do ambiente “deve ser”<sup>11</sup> processada no interior do sistema e só a partir daí ingressaria nele. Ou seja, é o sistema quem determina a forma de ingresso e saída de normas. Além disso, por mais que o sistema seja alterado, permaneceria sua auto-organização e sua identidade em relação ao ambiente no qual está inserido, sendo que não é o ambiente que realizaria suas alterações, mas o próprio sistema.

<sup>9</sup> LUHMANN, Niklas. *A realidade dos meios de comunicação*. Tradução de Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus, 2005. p. 173-174. Na literatura do direito tributário brasileiro, Fabiana Del Padre Tomé escreve: “A auto-referencialidade também se apresenta como pressuposto da autoprodução do sistema, pois, para que este possa autogerar-se, isto é, substituir seus componentes por outros, é necessário que haja elementos que tratem de elementos. No caso do sistema social, atos comunicativos cujo conteúdo seja a geração de outros atos comunicativos; em relação ao sistema jurídico, normas que prescrevam a produção de outras normas jurídicas. Para tanto, o sistema tem de olhar para si próprio, precisa falar sobre si mesmo, nessa citada auto-referencialidade.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 43-44).

<sup>10</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Epistemologia sistêmica para fundamentação de um direito tributário da cidadania democrática e global. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 587-596. p. 593.

<sup>11</sup> “Deve ser”, pois há normas que ingressam no sistema sem obedecer as regras por este estabelecida, como, por exemplo, sentença prolatada por juiz incompetente.

Gunther Teubner escreve:

Este sistema começa por estabelecer as normas reguladoras das suas próprias operações, estruturas, processos, limites, meio envolvente e até da sua própria identidade. Uma vez que estas auto-descrições tenham sido utilizadas operativamente deste modo, então o sistema começa a constituir os seus próprios componentes. Isto conduz à emergência de círculos auto-referenciais no respeitante a actos jurídicos, a norma jurídicas, a processos jurídicos e à dogmática jurídica, o que, por sua vez, implica uma maior autonomia do sistema jurídico: o direito determina, ele próprio, quais os pressupostos de relevância jurídica de um facto, da validade jurídica de norma, etc.<sup>12</sup>

O fato de uma lei, por exemplo, ser criada a partir de clamor social não significa, sob o ponto de vista da clausura sintática, que o ambiente alterou o sistema, pois a lei foi criada segundo suas próprias formas de organização, no caso, o processo legislativo. O direito é sensível ao ambiente em volta dele, no entanto, novas normas somente serão criadas a partir das normas de competência e de procedimento ditadas pelo próprio direito, por mais que a compreensão das normas possa ser alterada pelo influxo externo ao sistema, já que este é, nos planos semântico e pragmático, aberto<sup>13</sup>.

A Lei Complementar 135/2010 (Lei da Ficha Limpa) é um bom exemplo. Trata-se também de fruto do clamor social, que só ingressou no sistema a partir do devido processo legal legislativo (abstraindo qualquer vício de inconstitucionalidade que porventura possa ser suscitado).

A partir do fechamento sintático se diz, então, que o ambiente não influencia diretamente a forma de auto-organização do sistema. Porém, essa afirmação não implica dizer que o direito seja alheio à realidade, pelo contrário, ele, o sistema, capta as informações do ambiente social, processando-as segundo o seu código, para, então, produzir norma jurídica. Por mais que o direito seja um sistema, não se pode esquecer que ele é um sistema dentro de um determinado ambiente.

Aliás, se o direito não se confunde com o texto do direito positivo e se norma jurídica não é o mesmo que dispositivo do texto e, se ambos, direito e norma, são fruto da

<sup>12</sup> TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Tradução de José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993. p. 70.

<sup>13</sup> Segundo André Folloni, a partir da entrada e/ou da saída de normas, assim como de outras informações recepcionadas, o sistema jurídico será reorganizado: “Um fenômeno que se auto-organiza, a partir de informações que recebe do exterior, tem, nesse exterior, um de seus dados constitutivos. À medida que contribui para a constituição e determinação de sua auto-organização, o ambiente precisa ser compreendido, para que se entenda adequadamente o fenômeno auto-organizado. A reorganização do objeto, a partir da recepção da informação externa, altera obrigatoriamente o objeto, que passa a ser outro, porque antes não contava com aquela informação – e, esta, também se altera, ao receber os condicionamentos do todo auto-organizado com o qual se comunica.” (FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 366).

interpretação (que, inevitavelmente, transita pela semântica e pragmática) talvez seja difícil sustentar a clausura sintática. A não ser que está esteja adstrita ao texto do direito positivo.

Como já dito, a tributação ambiental é fruto desse relacionamento do direito com outros subsistemas sociais. A extrafiscalidade ambiental é algo relativamente recente e só será validamente implantada se o for mediante o código previsto no sistema jurídico, a partir das necessidades ambientais e respeitando o sistema constitucional tributário.

Pela forma de pensar autopoiética, tem-se o direito criando direito, e essa criação é feita a partir das regras de competência, conforme expõe Alf Ross:

Uma norma do direito legislado recebe sua autoridade das normas de competência que definem condições sob as quais a sanção terá força legal. Estas condições podem ser divididas em dois grupos.

As condições formais de competência definem o procedimento para a sanção da norma, o que inclui a identificação das pessoas qualificadas para adotar as diversas etapas do procedimento. O procedimento legislativo, exemplificando, exige que as diversas etapas da Câmara dos Representantes e no Senado sejam cumpridas por pessoas que, segundo as leis eleitorais e o resultado das eleições, estejam qualificadas como membros de uma casa e de outra.

As condições materiais definem o objeto ou conteúdo da norma que pode ser sancionada mediante o procedimento indicado.

Combinando ambos os conjuntos de condições nos é possível dizer que uma norma sancionada detém força legal se tiver sido ditada por uma autoridade que acatou o procedimento regular e que tenha operado nos limites de sua competência material.<sup>14</sup>

O mesmo não ocorre em um golpe de Estado. Nesse caso, há a ruptura do sistema, e uma nova ordem jurídica é instaurada, não a partir das disposições jurídicas então vigentes, mas a partir do sistema social. Tem-se, então, um novo sistema, em substituição ao anterior (não se olvidando, aqui, das regras de recepção).

No entanto, não se pode olvidar que não é somente através das normas de competência que o direito é criado e alterado. Os novos valores sociais e o novo conteúdo que leva a uma nova interpretação igualmente renovam o direito.

---

<sup>14</sup> ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de Edson Bini. 2. ed. Bauru: EDIPRO, 2007. p. 106. Na literatura mais recente, Tácio Lacerda Gama destaca: “O tema das fontes do direito está, pois, intimamente relacionado com a definição da unidade do sistema de direito positivo. A metáfora das fontes do direito pode se desdobrada em, pelo menos, três perguntas: quem pode produzir o direito? Como o direito pode ser produzido? Sobre que matéria o direito pode versar? Responder a essas questões é dar um passo a mais na indicação de critérios que permitam separar o direito do não direito, ou seja, é indicar critérios para o reconhecimento das normas jurídicas, separando-as daquelas que não são elementos do ordenamento jurídico. Cabe à chamada norma de competência indicar o sujeito da enunciação. É ele que deve desempenhar o ato ou conjunto de atos necessários à produção válida de normas no sistema jurídico. É também essa norma que vincula, por meio de uma relação jurídica, o sujeito competente e os demais sujeitos de direito. No cerne desse vínculo encontra-se a possibilidade de editar normas sobre uma matéria qualquer. Mais uma vez, as respostas sobre quem, como e a respeito do que devem versar as normas para serem jurídicas se encontram nas normas de competência.” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 132).

Como forma de reduzir complexidade, pode-se dizer que o sistema jurídico é composto por normas jurídicas, dentre as quais, nesse contexto, destacam-se as de competência, que são as que ditam as formas de criação de novas normas – imprescindíveis para o presente estudo, já que tributação extrafiscal também pode ser vista como o exercício da competência tributária e ambiental. Têm-se sempre normas criando normas, daí o sistema jurídico ser visto por alguns como um sistema fechado do ponto de vista sintático (com a ressalva vista acima a respeito das distinções entre texto do direito positivo, direito, dispositivo do direito positivo e norma). Todavia, o mesmo não ocorre relativamente aos planos semântico e pragmático, havendo, nesse caso, abertura cognitiva, em que se admite o ingresso de novos valores.

Sendo assim, em relação ao conteúdo das normas, a suposta clausura não é observada, havendo abertura cognitiva, do que decorre que, nos planos semântico e pragmático, é o direito um sistema aberto.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

[...] o ordenamento é fechado, em termos sintáticos, mas aberto nos níveis semântico e pragmático, o que permite comprovação no sumário exame de algumas vozes bem conhecidas. Aludimos, a título de exemplo, a “adultério”, a “legítima defesa da honra”, a “mulher honesta” etc., como palavras do discurso jurídico que experimentaram sensíveis mutações semânticas, nos tempos atuais.<sup>15</sup>

Mais à frente, o mesmo autor escreve:

Os sistemas autopoieticos ostentam a chamada “clausura organizacional”: são fechados no plano operacional, mas abertos em termos cognitivos. Isto quer significar que o direito se comunica com outros subsistemas sociais, mas de forma exclusivamente cognoscitiva. Seu *modus operandi* é totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, seja do “mundo da vida”, seja de outras organizações sistêmicas de caráter autopoietico, como Economia, Política, Moral, Religião, etc.<sup>16</sup>

André Folloni chama a atenção para esse fenômeno, de fechamento sintático e de abertura semântica e pragmática:

Ela implica a consideração do sistema jurídico como aberto, semântica e pragmaticamente, à informação exterior, e dela dependente. *Sua autonomia é inseparável de sua dependência*, e daí a concepção complexa de um todo que, ao mesmo tempo em que deve ser auto-organizado, no plano sintático, também é eco-organizado.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 105. Grifo no original.

<sup>16</sup> *Ibid.* p. 107.

<sup>17</sup> FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior*

Assim, por mais que o sistema jurídico, para reduzir complexidades, possa ser visto, no plano sintático, como um sistema unitário – composto apenas por normas jurídicas –, os planos semântico e pragmático abrem o sistema jurídico para um universo de significações<sup>18</sup>. A propósito, como já foi visto, se o direito e a norma são fruto da interpretação, talvez, nem no plano sintático o direito seja fechado. A não ser que se esteja a referir exclusivamente a respeito do texto do direito positivo.

Embora redutora de complexidade a afirmação de que o direito é norma não pode conduzir à conclusão de que o direito esteja dissociado e isolado da realidade na qual ele está inserido. Direito é norma, mas por mais que norma crie norma, a norma jurídica tem por objeto conduta humana, realizada e praticada em um dado contexto. Como pensar em um direito alheio à realidade social se ele é criado pelo ser humano, tendo por objeto conduta humana e sendo aplicado por ser humano?

A interpretação pode ser vista como um processo dinâmico de valoração das coisas. Por meio dela, compreende-se o sentido do objeto interpretado, atribuindo e identificando o valor do objeto cognoscente, fazendo isso, o intérprete compreende o sentido das coisas e da própria realidade que o circula. O mesmo se dá em relação às normas jurídicas, que igualmente são compreendidas e valoradas a partir dos textos do direito positivo, contextualizados em um dado momento e local. O contexto e a cultura do intérprete abrem as normas jurídicas à realidade social em sua completude.

Isso tudo é realizado em meio a um processo linguístico e comunicacional, inserido em um determinado ambiente cultural.

Por mais que as possibilidades cognitivas sejam amplas, não são elas ilimitadas. O processo de interpretação é limitado pelo sistema de referência do sujeito e pelos seus horizontes culturais. Ademais, o próprio processo comunicacional limita a interpretação, pois se cada sujeito interpretar da forma que bem entender, dando sentido diverso daquele atribuído pelo contexto comunicacional no qual ele está inserido, a comunicação restará inviabilizada.<sup>19</sup>

O texto é o suporte físico, o plano material. O conteúdo, por sua vez, é o produto do

---

Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 366. (Grifo no original).

<sup>18</sup> De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a semântica jurídica “é o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamentos tipificados. Essa relação é justamente a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ele regula.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 212).

<sup>19</sup> RICCI, Henrique Cavalheiro. A interpretação do direito, as pretensas leis interpretativas, a Lei Complementar 118/2005 e a solução adotada pelos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 263-280. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 267.

processo de interpretação, a significação do texto (suporte físico). O contexto é a situação histórica, social, política, cultural, econômica *etc.*, que envolve o sujeito cognoscente, no qual estão inseridos, igualmente, os demais textos, por isso ser possível afirmar que não há texto sem contexto. José Souto Maior Borges destaca a importância do contexto para a interpretação dos textos jurídicos:

Uma observação metodológica fundamental é que não é possível examinar um texto, um dispositivo da Constituição, preceito algum, dissociado do seu contexto, a contextura onde ele está imerso. Evitar a abstração do contexto na análise do texto é condição *sine qua non* para que nós possamos chegar a obter uma interpretação adequada do preceito.<sup>20</sup>

A abertura do direito para outras áreas do conhecimento é feita justamente no processo de interpretação e aplicação. Ainda que se pretendesse o isolamento do direito do mundo no qual ele está inserido, isso seria impossível. Direito pode ser visto como conjunto de normas, mas o ser humano que o interpreta e o aplica não é norma jurídica. A interdisciplinaridade é elementar na interpretação, uma vez que os dados sociais como um todo compõe o contexto no qual o intérprete está inserido.

Conforme destaca Edgar Morin:

[...] o importante não é apenas a idéia de inter- e de trans-disciplinaridade. Devemos “ecologizar” as disciplinas, isto é, levar em conta tudo que lhes é contextual, inclusive as condições culturais e sociais, ou seja, ver em que meio elas nascem, levantam problemas, ficam esclerosadas e transformam-se. É necessário também o “meta-disciplinar”; o termo “meta” significa ultrapassar e conversar. Não se pode demolir o que as disciplinas criaram; não se pode romper todo o fechamento: há o problema da disciplina, o problema da ciência, bem como o problema da vida; é preciso que uma disciplina seja, ao mesmo tempo, aberta e fechada. Afinal, de que serviriam todos os saberes parciais senão para formar uma configuração que responda a nossas expectativas, nossos desejos, nossas interrogações cognitivas?<sup>21</sup>

A interdisciplinaridade a que se refere aqui é observada tanto por meio do diálogo entre os sub-ramos do sistema jurídico como no contato do sistema jurídico com outros sistemas sociais. A tributação ambiental é um típico exemplo. Ela é fruto da união do direito tributário, visto aqui como um instrumento de arrecadação e de estímulo ou desestímulo a condutas, com as finalidades do direito ambiental.

Vale lembrar que a interdisciplinaridade não significa o fim da divisão metodológicas

<sup>20</sup> BORGES, José Souto Maior. Progressividade no IPTU e no imposto sobre doações. *Revista de Direito Tributário*, n. 85, p. 40-55, 2001. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 51.

<sup>21</sup> MORIN, Edgar. *A cabeça bem-feita: repensar a reforma, reformar o pensamento*. Tradução de Eloá Jacobina. 4. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2001. p. 115-116.

das disciplinas. De acordo com André Folloni:

A epistemologia contemporânea, desde o fim do século passado, direciona-se em busca da compreensão e do enfrentamento da complexidade. Há ciências que só se tornam possíveis assumindo-se a complexidade enquanto método: é o caso da cosmologia e da ecologia, por exemplo. Mas de que se trata um pensamento científico complexo? Releva, aqui, o cuidado para evitar mal-entendidos. É necessário afastar o equívoco de se compreender complexidade como mistura de saberes, como coquetel de ciências, como sincretismo metodológico. A demanda por um conhecimento capaz de se dirigir ao todo, e de compreender o que há nas fronteiras entre as disciplinas científicas, suas inter-relações e suas trocas retroativas, não significa o abandono dessas disciplinas. O interdisciplinar pressupõe as disciplinas.<sup>22</sup>

Como se percebe, “o interdisciplinar pressupõe as disciplinas”. Pois bem. A abertura semântica e pragmática, assim como o contexto histórico, político, econômico-social e os valores envolvidos, colocam as normas jurídicas em contato com outros subsistemas sociais. A interpretação do sistema jurídico é feita a partir do diálogo com outras áreas do conhecimento, sem que se perca a juridicidade – lembrando que a matéria-prima base é o texto do direito positivo. O que se faz é levar em conta o dado econômico, o dado político, o dado social, o dado ambiental *etc.*, e isso pode e deve ser feito, não obstante o que se disse acima, no sentido de o direito ser norma e o sistema jurídico ser, sob perspectiva reducionista, unitário sintaticamente.

Em ensaio sobre a interdisciplinaridade no direito tributário, José Souto Maior Borges escreve que a interpretação econômica do fato tributário é atribuída ao economista e não se confunde com a “consideração econômica na interpretação da lei tributária”.<sup>23</sup>

A função social do contrato, por exemplo, impõe o equilíbrio entre as partes. Como verificar a referida paridade sem fazer o enfrentamento econômico da relação jurídica? Não se trata da abordagem econômica do dado jurídico, mas da análise jurídica do dado econômico. O que se faz, nesse caso, é a devida compreensão de um fato social, que igualmente é jurídico e econômico, para a correta aplicação da regra do direito. O desequilíbrio contratual só é um dado jurídico por também representar uma desproporção econômica entre os deveres e direitos recíprocos.

No direito tributário isso é feito quando são analisadas as finalidades constitucionais das contribuições sociais e interventivas, assim como a extrafiscalidade ambiental, dentre outras. É impossível interpretar tais questões sem que, nos planos semântico e pragmático, se

<sup>22</sup> FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 335-336.

<sup>23</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p.106-121, 2011. São Paulo: Dialética, 2011. p. 112.

pense interdisciplinarmente.

José Souto Maior Borges chega a falar que “a revolução está na inversão de perspectiva (a) da norma de conduta para (b) a conduta normada (pragmática) e (c) da estrutura à (d) função tributária, como preconizava Bobbio.”<sup>24</sup>

Por mais que direito, economia, política, sejam tomados como subsistemas distintos dentro do sistema social, nos planos semântico e pragmático é inevitável a interdisciplinaridade, já que os fatos jurídicos também serão políticos, econômicos, sociais *etc.* Por isso, a contextualização social, política, econômica é imprescindível para a interpretação da norma jurídica e do fato jurídico. Não é demais repetir: um fato jurídico também pode ser um fato econômico. Do dado econômico será destacado aquilo que importar ao direito, ou seja, aquilo que por este foi juridicizado.

É a interpretação econômica do direito? Não, é a interpretação jurídica do fato econômico, a ser realizada pelo intérprete do direito segundo as disposições ordenadas pelo sistema jurídico. A propósito, o mesmo é feito pelo economista que faz a interpretação econômica de um fato jurídico. Economistas, *v.g.*, também podem debruçar-se sobre temas como acesso à justiça e morosidade do Judiciário, demandas “revisórias” bancárias, inadimplemento contratual, o custo da tutela jurídica ambiental *etc.* A economia versa sobre a repercussão econômica do fato jurídico, assim como o direito sobre o desdobrar jurídico dos fatos econômicos.

Segundo o artigo 187, do Código Civil “comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. Não é possível, desta forma, desprezar o dado econômico para a interpretação dos negócios jurídicos. Nesse caso, será feita a interpretação jurídica de um negócio cujo conteúdo econômico repercute no âmbito do direito.

Em suma, de afirmações como “o direito é norma”, o “direito forma um sistema unitário”, não se pode concluir que o direito seja algo sem relação com o mundo, ainda que ele crie sua própria realidade, sob a perspectiva de sua clausura sintática.<sup>25</sup>

Sob certo aspecto, direito é norma. Contudo, o mundo não é só direito, este é apenas um dos tantos componentes da realidade social. As relações intersubjetivas são a matéria-prima das normas jurídicas, que para serem bem interpretadas e aplicadas exigem a devida

---

<sup>24</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p.106-121, 2011. São Paulo: Dialética, 2011. p. 109.

<sup>25</sup> Segundo André Folloni, “por ser parte de um sistema, uma norma não pode ser compreendida isoladamente, também o ordenamento, por ser parte de um sistema, não pode ser bem entendido se dele isolado, porque se relaciona recursivamente com esse sistema.” (FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 371).

contextualização histórica, social, política e econômica, além da influência dos valores. Assim, o direito só vai ser corretamente aplicado se devidamente localizado em um dado momento e local e devidamente valorado. Isso fica ainda mais claro se se lembrar que norma é fruto da interpretação e que esta depende do contexto.

A pragmática e a semântica e os valores do intérprete colocam o direito em relação com o mundo no qual ele está inserido. Dizer que o direito é norma não é isolá-lo dos demais sistemas sociais e da própria realidade. Pelo contrário, o conteúdo da norma é a conduta humana, é a realidade dentro da qual está inserido o sistema do direito.

Daí que economia, sociologia, antropologia, psicologia, e outras tantas áreas do saber humano, por mais que não sejam direito, informam seu intérprete, que destas se socorre para a compreensão do sistema jurídico, segundo as regras por este previstas. Não significa que o direito será interpretado segundo o que a economia ou a política determinam, significa que o dado econômico, o dado político, o dado social, ambiental, será levado em consideração no ato de interpretação do direito.

## 2.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

Enquanto o plano semântico abre o direito para as significações, o plano pragmático, ademais disso, impõe o enfoque sob a ótica da função e da finalidade do instituto jurídico em questão. E é principalmente daí que o “direito tributário ambiental” surge.

A questão é: o que vem a ser o direito tributário ambiental?

### 2.2.1 Definição

Em apertadíssima síntese, pode-se definir o direito tributário como sendo a disciplina jurídica do tributo<sup>26</sup>. Já o direito ambiental é composto pelas normas jurídicas voltadas à proteção do meio ambiente<sup>27</sup>. Do encontro entre a “necessidade” e o “instrumento”, “nasce” o

---

<sup>26</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 02.

<sup>27</sup> Segundo Paulo Affonso Leme Machado “O Direito Ambiental é um Direito sistematizador, que faz a articulação da legislação, da doutrina e da jurisprudência concernentes aos elementos que integram o

direito tributário ambiental que, segundo Regina Helena Costa:

[...] pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatário), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).<sup>28</sup>

O que diferencia as normas tributárias ambientais das demais normas tributárias é a sua finalidade. O direito tributário ambiental é marcado, portanto, pela sua finalidade ambiental, seja para induzir ou inibir condutas, seja para arrecadar recursos para a tutela ambiental. Assim, do ponto de vista estrutural, as regras tributárias ambientais têm a mesma de outra regra tributária que não tenha tal característica<sup>29</sup>. Em outras palavras, o imposto sobre produtos industrializado “ambiental” tem a mesma estrutura da norma de incidência do imposto sobre produtos industrializados sem essa função. O que distingue um do outro: seu conteúdo e, principalmente, sua finalidade.

A dogmática nacional tem vasto campo de produção acerca da análise do plano sintático das regras tributárias. A Teoria Geral do Direito Tributário, de Alfredo Augusto Becker<sup>30</sup>, a Hipótese de Incidência Tributária, de Geraldo Ataliba<sup>31</sup>, e a Regra-Matriz de Incidência Tributária, de Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup>, sem excluir outros, demonstram o desenvolvimento da ciência do direito tributário nesse campo. No entanto, ainda são escassos os estudos acerca da função e finalidade tributária. No Brasil, até então, estudou-se muito os tributos, mas pouco a tributação. E no direito tributário ambiental, além de estudar o tributo, estuda-se a tributação, enquanto política pública voltada à proteção ao meio ambiente.

---

ambiente. Procura evitar o isolamento dos temas ambientais e sua abordagem antagônica. Não se trata mais de construir um Direito das águas, um Direito da atmosfera, um Direito do solo, um Direito florestal, um Direito da fauna ou um Direito da biodiversidade. O Direito Ambiental não ignora o que cada matéria tem de específico, mas busca interligar estes temas com a argamassa da identidade dos instrumentos jurídicos de prevenção e de reparação, de informação, de monitoramento e de participação.” (MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 139-140).

<sup>28</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332. p. 313.

<sup>29</sup> A propósito, segundo Lourival Vilanova, do ponto de vista lógico, as normas jurídicas têm a mesma estrutura: “Tanto a *lei natural* quanto a *lei jurídica* tomam corpo na forma de proposição implicacional, uma modalizável aleticamente, outra com modo deôntico, no modo indiferenciado do ‘dever-ser’, ou diferenciando-se em ‘obrigatório’, ‘proibido’ e ‘permitido’, *no interior* das estruturas proposicionais”. (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 107-108. Grifo no original).

<sup>30</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

### 2.2.2 O problema da autonomia

Questão que tem sido colocada é a identificação ou não de uma disciplina “autônoma” do direito tributário ambiental, ou se esta área do direito seria capítulo do direito tributário ou do direito ambiental.

Na academia, a ciência do direito tributário tem sido concebida como uma disciplina, pois o subsistema do direito tributário dispõe de regras e princípios próprios que disciplinam o ingresso de recursos ao erário por meio do tributo<sup>33</sup>. Sob essa perspectiva, impor exações tributárias, arrecadá-las e fiscalizar sua arrecadação é tarefa do direito tributário<sup>34</sup>. Antes da instituição do tributo seria matéria de política e, após a arrecadação, seria questão de direito financeiro.

Se para que se tenha um ramo “autônomo” é preciso que sejam identificados regras e princípios próprios, talvez, não haja ainda um direito tributário ambiental, ou se existir, trata-se de um ramo ainda incipiente do direito.

Para André Folloni, a questão envolvendo a “autonomia” de uma disciplina parte de duas vertentes. A primeira envolvendo o campo da criação legislativa e a segunda a partir da identificação da disciplina dentro da ciência do direito:

*A questão da autonomia de um ramo do direito apresenta, pelo menos, duas vertentes. Em primeiro lugar, há a discussão acerca da autonomia no plano da criação legislativa. Se o direito financeiro é autônomo, nesse sentido, então, há quem diga, faz sentido constar, na Constituição, uma atribuição de competência legislativa própria na matéria, e até sua codificação. Em segundo lugar, há a discussão acadêmica; nesse sentido, havendo autonomia, há quem diga, faz sentido constar, nos currículos universitários, uma disciplina própria na matéria, e faz sentido que se escreva livros específicos dedicados ao assunto. Uma autonomia no direito positivo, outra autonomia no estudo que dele se faz.*<sup>35</sup>

A literatura especializada não tem identificado princípios e regras próprios que identifiquem um subsistema do direito tributário ambiental. Em muitas das monografias produzidas a respeito, os princípios ambientais e os princípios tributários são tratados de

<sup>33</sup> Cf., por exemplo, Celso Ribeiro Bastos, a quem o direito tributário “é um conjunto de normas e princípios enucleados pelo conceito de tributo” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 157) e Luciano Amaro (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 01).

<sup>34</sup> Cf., por exemplo, Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 30).

<sup>35</sup> FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 41-42. Grifo no original.

forma estanque<sup>36</sup>. Pode ser que isso ocorra justamente pela falta de um conjunto de regras e princípios específicos à orientação da tributação ambiental.

O que se sabe é que o direito tributário ambiental é o somatório do direito tributário enquanto instrumento de arrecadação e de incentivo a condutas ambientalmente orientadas às finalidades protetivas do direito ambiental<sup>37</sup>. Pela dogmática, o sub-ramo do direito tributário ambiental tem sido construído principalmente a partir das disposições constitucionais acerca do desenvolvimento sustentável, do direito tributário e do direito ambiental.

No entanto, se for adotado o mesmo critério que identificou a ciência do direito tributário como disciplina “autônoma”, ainda não seria possível tomar o direito tributário ambiental como um sub-ramo autônomo da ciência do direito, justamente pela escassez de princípios e regras que sejam tipicamente de direito ambiental tributário.

Não se pode olvidar, entretanto, das diversas disposições constitucionais a respeito da proteção ambiental e da necessidade de promoção do desenvolvimento sustentável. Trata-se de disposições que, ademais de justificarem, autorizarem e até imporem a criação de tributos ambientalmente orientados, igualmente acabam limitando essa atuação. Tome-se, por exemplo, a impossibilidade de tributação que seja contrária ao desenvolvimento sustentável.

Dessa forma, ainda que se possa sustentar inexistir elementos suficientes a justificar uma disciplina “autônoma”, já é possível constatar uma base jurídica que legitime a instituição de tributos ambientalmente orientados. Por mais que esta base possa estar diluída em meio às disposições constitucionais concernentes ao direito tributário, ao direito ambiental e aos objetivos fundamentais do Estado brasileiro.

Porém, quando se sustenta que não há um subsistema próprio do direito tributário ambiental, o que justificaria a inexistência de uma disciplina “autônoma”, toma-se os parâmetros clássicos de identificação de disciplinas autônomas<sup>38</sup>. Classicamente, há uma

---

<sup>36</sup> Cf., por exemplo: Cleucio Santos Nunes (NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005); Ricardo Berzosa Saliba (SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005); Jorge Henrique de Oliveira Souza (SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009); Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira (FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010); Fábio Nieves (NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012); Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54).

<sup>37</sup> Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas e Valbério Nobre de Carvalho, escrevem: “Na verdade, o tributo denominado ambiental, de forma ampla, é todo aquele voltado para a defesa do meio ambiente. Pode ser um imposto, uma taxa ou uma contribuição de melhoria. Pode, ainda, ser um novo tributo ou um tributo já existente, mas cuja forma de tributação tutela o meio ambiente.” (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n. 54, p. 185-204, abr. 2009. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 188).

<sup>38</sup> Autonomia esta que é relativa, pois, ainda que tanto direito penal quanto direito civil, v.g., sejam direito, é

disciplina quando há um conjunto de princípios e regras próprios daquela disciplina.

Sob esta perspectiva, portanto, inexistiria um direito tributário ambiental. Tal afirmativa, entretanto, levaria ao seguinte questionamento por parte do leitor: mas e aquele curso de especialização em direito tributário da instituição “X”, não oferece uma disciplina de direito tributário ambiental?

Jayme Paviani lembra que nem sempre o surgimento das disciplinas está ligado propriamente a questões epistemológicas:

Esta fragmentação dos conhecimentos acompanha o surgimento de novas profissões oferecidas pela escola ou universidade. E a multiplicação das disciplinas ocorre paralelamente à complexificação dos currículos e da administração acadêmica. A organização escolar ou universitária e a carreira dos professores estão diretamente ligadas à existência das disciplinas. Ingressa-se na escola como aluno ou professor para estudar ou lecionar uma ou mais disciplinas. Em vista desses aspectos político-administrativos, o acréscimo ou desdobramento de novas disciplinas é determinado por interesses particulares ou de grupos e não necessariamente por critérios epistemológicos. Afinal, criar ou mudar de lugar disciplinas significa mexer com pessoas, com recursos orçamentários, com políticas que interferem no funcionamento da instituição. Por isso, entre as diversas consequências resultantes disto, uma é a tendência de certas disciplinas fecharem-se sobre si mesmas, de fossilizarem-se. E, como é difícil transformar a disciplina, sua desatualização é compensada com a inclusão de nova disciplina. Por tudo isso, a organização curricular passa a ser o cavalo de batalha dos reformadores da educação, quando os problemas, em grande parte, poderiam ser resolvidos com a simples atualização dos programas de ensino.<sup>39</sup>

O conhecimento humano é sistematizado, ou seja, o ser humano aprende primeiramente em “porções”, são “pedaços” estanques de parte do todo. E quanto mais se estuda, menores são as “fatias” do todo. A especialização vai criando ramos de estudo com conteúdo cada vez mais reduzido.

Com o direito não é diferente. A partir da clássica divisão entre público e privado, diversas outras foram sendo realizadas ao longo do tempo. A divisão, ou o “corte metodológico”, é importante, talvez, imprescindível. Contudo, se para conhecer, por exemplo, o direito, é preciso separá-lo em penal, administrativo, empresarial *etc.*, não se pode olvidar que tais sub-ramos também são direito. Portanto, o “corte”, por mais que possa se justificar sob uma perspectiva metodológica, não pode significar a absoluta abstração da parte em relação ao seu todo.

---

indiscutível que o regime jurídico penal é um e o regime jurídico civil é outro. Alfredo Augusto Becker chamava essa discussão de um falso problema, contudo, analisava o problema apenas em relação à autonomia do direito tributário em relação ao direito (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 31-37).

<sup>39</sup> PAVIANI, Jayme. *Interdisciplinaridade ou uma nova disciplina*. Disponível em: <<http://cursos.unipampa.edu.br/cursos/ppge/files/2010/11/Interdisciplinaridade-Paviani.pdf>>. Acesso em: 8 out. 2013. p. 5.

Daí que a autonomia dos sub-ramos, tão debatida pela doutrina clássica, é relativa e vai sempre depender da seguinte pergunta: autônomo em relação a quê? Pois, por mais que o direito tributário não seja autônomo relativamente ao sistema jurídico como um todo, ele é dotado de um regime jurídico peculiar se comparado ao direito do consumidor. Voltando ao exemplo acima, se coração não é autônomo em relação ao corpo humano, ninguém duvida que coração e cérebro sejam partes distintas do corpo humano.

É uma “separação” realizada para melhor compreender o objeto, que toma por base porções do sistema jurídico que apresentam características peculiares que as diferenciam das demais disposições. Trata-se de uma das causas do surgimento das disciplinas e que apresenta cunho epistemológico. Não se pode esquecer, todavia, que não são apenas fatores epistemológicos que orientam a criação de disciplinas.

Mais do que debater a autonomia, o importante, todavia, é se ter em mente a necessidade de proteção ambiental e as possibilidades para tanto, oferecidas pelo direito tributário. A propósito, o problema ambiental é um problema da realidade social, não apenas jurídico. Do ponto de vista jurídico, ele se resolverá consoante o que o direito preveja, não obstante a porção de regras que sobre isso dispor serem chamadas de direito tributário, de direito tributário ambiental ou simplesmente de direito.

O fundamental nessa discussão, acerca da existência ou não do direito tributário ambiental, seja enquanto subsistema do direito positivo, seja enquanto disciplina da ciência do direito, é não perder o foco para o real problema: como a tributação pode auxiliar na proteção do meio ambiente e quais os limites para tanto?

José Souto Maior Borges critica a postura reducionista<sup>40</sup> que visa identificar um novo subsistema e uma nova disciplina:

Nos primórdios, era o Direito Financeiro, ordenação jurídica total das atividades financeiras do Estado, um gênero cujas espécies são constituídas pelas (a) receitas estatais tributárias (coativas) e extratributárias (patrimoniais, decorrentes da exploração econômica de seus bens e serviços pelo Estado), (b) despesa, (c) orçamento; e (d) crédito público. Mas, o Direito Financeiro, dantes um mero capítulo do Direito Administrativo, sofreu, ele próprio, um processo de compartimentalização. Dele destacou-se, pela sua importância peculiar no Estado Moderno, o Direito Tributário, desconsiderados os demais aspectos da atividade financeira estatal. Essa tendência redutora de campos do conhecimento não para aí. Já se insinua uma nova disciplina, o Direito Tributário Ambiental, onde predominam os denominados “tributos verdes”, inspirados, por exemplo, na regra “poluidor-pagador”. Caminhos céleres para sermos especialistas na cabeça de um alfinete.<sup>41</sup>

<sup>40</sup> Como já destacado, o problema, em si, não é o reducionismo, mas sim o reducionismo injustificável do ponto de vista metodológico e, principalmente, que retira a parte do todo e a observa como se fosse um elemento estanque.

<sup>41</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática.

A autonomia ou não do direito tributário ambiental relativamente ao direito tributário e ao direito ambiental, ainda que tenha a sua importância, não deve ser tomada como algo primordial. Talvez o mais importante seja estudar aquilo que o direito tributário tem a oferecer em matéria de proteção ao bem jurídico ambiental.

Direito também pode ser visto sob a característica instrumental<sup>42</sup>, realizando-se segundo as regras e os princípios aplicáveis ao caso. Por mais que a identificação da natureza da norma (civil, penal, tributária *etc.*) oriente a sua aplicação, na medida em que fornece o correto regime jurídico, não pode ela ser tida como algo absoluto.

O direito falimentar é um bom exemplo disso. A Lei 11.101/2005 disciplina o regime jurídico do devedor empresário em crise. Aos viáveis, dá a opção da recuperação judicial e extrajudicial de empresas, aos inviáveis a alternativa é a falência. Dispõe, dessa forma, a respeito da reestruturação e da liquidação do devedor empresário em crise<sup>43</sup>. O direito falimentar é visto por alguns como um capítulo dentro do direito empresarial e do antigo direito comercial, todavia parte significativa dos dispositivos da Lei 11.101/2005 contém regras processuais e procedimentais a respeito do processo de recuperação judicial e de homologação da recuperação extrajudicial e do processo falimentar. Por isso, um processualista está mais do que habilitado a estudá-lo. Poderia o processo de recuperação judicial estar em um capítulo de um curso de procedimentos especiais, assim como a falência ser um capítulo de um manual de processo de execução – a propósito, a execução civil está.

Vê-se, portanto, que nem sempre os sub-ramos encontram-se distantes uns dos outros. O distanciamento que o direito civil e o direito penal mantêm entre si, por exemplo, não é observado entre ramos como o direito administrativo e o direito tributário ou, no exemplo acima, entre o direito falimentar e o processual civil.

Em suma, talvez o que exista de princípios e regras jurídicas afetas à tributação ambiental ainda não justifique falar-se, sob a perspectiva clássica, de uma disciplina autônoma. No entanto, não se pode olvidar que há na Constituição disposições esparsas entre

---

*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p. 106-121, 2011. São Paulo: Dialética, 2011. p. 109.

<sup>42</sup> Da obra de Lourival Vilanova destaca-se: “O Direito positivo existe como técnica de ordenação da conduta humana, numa visão global historicamente individualizada. [...] O Direito positivo visa a controlar a conduta, impondo formas normativas a essa conduta e, através delas, a alcançar fins, uns permanentes, outros variáveis, de acordo com o ritmo histórico e a índole própria das culturas”. (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 35).

<sup>43</sup> RICCI, Henrique Cavalheiro; CASSI, Guilherme Helfenberger Galino. O estado de insolvência jurídica, a falência com base na impontualidade injustificada e a imprescindibilidade do protesto específico para fins falimentares. In: PARCHEN, Charles Emmanuel (Org.). *Temas Gerais de Direito Econômico e Socioambiental II*. São Paulo: Iglu Editora Ltda., 2013. p. 79-101.

os sistemas tributário e ambiental, além dos objetivos fundamentais da República, que, no mínimo, outorgam competência para proteção do meio ambiente por meio do direito tributário e, ao que parece, constituem um microssistema do direito tributário ambiental.

Seja como for, o debate a respeito da possibilidade de se conceber o direito tributário ambiental como um sub-ramo autônomo não parece que deva ser algo a ser priorizado por parte dos estudiosos, até porque nem sempre as disciplinas são criadas e extintas em decorrência de fundamentos genuinamente epistemológicos.

### 3 A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

#### 3.1 A CLÁSSICA TRIPARTIÇÃO DOS TRIBUTOS

Dentre as várias classificações que podem ser feitas em relação aos tributos, uma delas é a que toma por base o critério da função do tributo. Assim, seriam eles fiscais, parafiscais e extrafiscais, conforme adiante se vê.

##### 3.1.1 As funções fiscal, parafiscal e extrafiscal

Dentre outras perspectivas, o direito também é visto como um instrumento de regulação de condutas intersubjetivas<sup>44</sup>. Mediante a sua juridicização o Estado impõe aos destinatários comportamentos positivos, negativos ou permissivos, em vista a atender determinadas finalidades. Normas jurídicas têm funções e finalidades, um campo ainda pouco estudado pela ciência do direito.

Tradicionalmente o direito tributário é um instrumento que tem servido ao Estado para garantir os ingressos financeiros, com os quais o mesmo faz frente ao pagamento de suas despesas. Esse subsistema passou a ganhar maior destaque a partir do momento em que a Administração Pública percebeu que era mais vantajoso arrecadar em espécie a confiscar o patrimônio de seus súditos. Com o passar do tempo, aperfeiçoou-se este poderoso instrumento de obtenção de ingressos financeiros<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> Segundo Geraldo Ataliba: “O direito é, pois, um instrumento para a obtenção de finalidades e objetivos que só podem ser alcançados mediante comportamentos humanos”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 27). Daí ser difícil conceber que as normas de estrutura também não sejam normas de conduta, já que disciplinam a conduta humana de criação de normas. José Souto Maior Borges escreve: “essas normas de estrutura acabam por regular, também elas, determinados comportamentos. Um órgão, enquanto centro de imputação normativa, não pode por si só produzir normas. Mesmo quando destinatário expresso de uma competência, por hipótese, tributária, não pode exercitá-la senão pela intermediação dos seus titulares e agentes. Logo as normas de estrutura regulam comportamentos dos titulares e agentes dos órgãos.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 377). No mesmo sentido: RICCI, Henrique Cavalheiro. A interpretação do direito, as pretensas leis interpretativas, a Lei Complementar 118/2005 e a solução adotada pelos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 263-280. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 270.

<sup>45</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 309-310.

No entanto, abastecer o erário não é a única finalidade da tributação, pois esta também pode ser utilizada para atender a outras finalidades estatais. A esse fenômeno, de utilização da tributação com fins diversos do arrecadatório, se atribuiu o nome de função extrafiscal do tributo. Fiscalidade, extrafiscalidade e para-fiscalidade representam metas a serem alcançados pela ação estatal de impor tributos<sup>46</sup>.

Trata-se de uma classificação cujo critério é a finalidade da tributação: tributação instituída para arrecadar; induzir condutas (positiva ou negativamente); ou abastecer de recursos entidade da Administração Pública indireta ou paraestatal.

Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, apresenta proposta distinta ao classificar a finalidade da norma tributária. Segundo o autor, as normas tributárias teriam função simplificadora, extrafiscal (divididas entre as extrafiscais em sentido estrito e as de política social) e as normas de função fiscal<sup>47</sup>. Para Luís Eduardo Schoueri, portanto, a extrafiscalidade, que está ao lado das funções simplificadora e fiscal, é gênero, das quais são espécies a norma indutora (extrafiscalidade em sentido estrito) e as normas de política social:

O gênero “extrafiscalidade” inclui os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. No dizer de José Marcos Domingues de Oliveira, a “tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição de renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.” Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se move por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.<sup>48</sup>

A classificação que toma por objeto a finalidade da tributação é realizada a partir da prevalência de uma função sobre a outra, em um determinado tributo. Vale lembrar que, por mais que determinadas espécies tributárias tenham maior aptidão fiscal ou extrafiscal, por exemplo, nenhuma espécie será pura, como observa Paulo de Barros Carvalho, afirmando que não existe “entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”<sup>49</sup>

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 289-294.

<sup>47</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32-33. Sob esta perspectiva, outras poderiam ser acrescentadas, como normas de responsabilização, normas de penalização, etc.

<sup>48</sup> Ibid. p. 32.

<sup>49</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit. p. 291.

Fiscal é o tributo cuja função é arrecadar. Parafiscal é o tributo cuja função é abastecer os cofres de entidades da Administração Pública indireta ou paraestatal, para que elas possam cumprir seu mister. Por fim, extrafiscal é o tributo cuja função é diversa da arrecadatória.

Essa classificação, como dito, leva em conta a finalidade do tributo e é vista, por parte da doutrina do direito tributário, como matéria da ciência das finanças<sup>50</sup>. No entanto, é difícil conceber o uso do direito, assim como seu efeito, como algo totalmente alheio ao próprio direito. Ademais, a criação do direito é um fenômeno jurídico, que se realiza de acordo com as normas de competência, conforme já destacado quando abordado o suposto fechamento sintático do sistema jurídico.

O tributo será fiscal, parafiscal ou extrafiscal conforme sua organização jurídica desvendar finalidade de arrecadar, de abastecer de receita tributária pessoa jurídica distinta do Ente Político que instituiu o tributo, ou quando tiver por fim objetivo distinto da arrecadação, como a orientação de condutas ambientalmente adequadas, por exemplo. Sendo assim, o aumento de um tributo visando desestimular conduta não pode ser tomado como um fenômeno fora do jurídico. Pelo contrário, a criação de tributo é intensamente regulada pela Constituição de 1988 e se insere no âmbito das normas de competência. Ocorre que, as normas de competência trazem para o universo jurídico os conceitos de outros subsistemas sociais. Talvez, por isso, parte da doutrina tributária coloque a função do tributo fora do contexto jurídico.

James Marins e Jeferson Teodorovicz, comentando a escassez de estudos em torno da extrafiscalidade, escrevem:

[...] se o direito tributário pode ser entendido enquanto instrumento para a adoção dessas políticas, também aos estudiosos do direito tributário interessa conhecer as novas concepções que vão surgindo, possibilitando assim o progressivo avanço e atualidade da matéria frente às inovações trazidas da realidade e que logo estarão impressas em seus ordenamentos.<sup>51</sup>

Inegável, portanto, a juridicidade de tal tema. “Criar” direito tributário para arrecadar

---

<sup>50</sup> Conforme Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 79). No mesmo sentido, Ricardo Berzosa Saliba, comentando a classificação que toma os tributos como fiscais, extrafiscais e parafiscais, escreve: “ainda que se admitindo tais identificações para não desmerecê-las por completo, entendemos que elas no máximo se aplicam sob a ótica do Direito Financeiro e não Tributário, quando da organização de gastos públicos na medida do quanto ingressou a título de receita pública e seu efetivo reflexo na sociedade, e no que diz respeito ao nosso estudo, no direcionamento em face da defesa e preservação do meio ambiente. Trata-se de signos estranhos quer à estrutura da norma tributária, quer à motivação constitucional”. (SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 271).

<sup>51</sup> MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 108.

ou para induzir conduta é, no mínimo, exercitar a competência tributária constitucionalmente prevista, isso sem contar os objetivos fundamentais do Brasil<sup>52</sup>, que vinculam toda a atuação estatal.

Sobre a função fiscal, Simone Martins Sebastião escreve:

[...] a finalidade precípua da instituição de tributos é a fiscal ou arrecadatória, consiste na transferência de recursos financeiros do particular para o Estado, com vistas à consecução dos objetivos eleitos pelo Poder Público e o cumprimento de sua finalidade institucional (bem-estar comum e paz social).<sup>53</sup>

As primeiras Constituições nacionais foram concebidas em pleno liberalismo econômico e, por isso, se limitaram a estruturar o Estado e a conceder alguns poucos direitos, na maioria, relativos à liberdade, à igualdade e à propriedade<sup>54</sup>.

Com o Estado do bem estar social uma série de direitos e garantias fundamentais passaram a ser inseridos nas Constituições. Tal forma de Estado se caracterizou pelo intervencionismo, pela instituição de sistemas previdenciários, pela tutela aos direitos à saúde, educação, segurança *etc.*, e nesse contexto está inserida a Constituição de 1988, que criou muitos deveres ao Estado.

As constituições atuais, incluindo a brasileira, de 1988, não podem ser vistas como cartas de “boas intenções”, pelo contrário, já que é inegável sua força normativa<sup>55</sup>. Ocorre, porém, que saúde, educação, segurança, previdência, lazer, são direitos que, para serem garantidos, necessitam de atuação concreta do Estado, eis que as promessas da modernidade somente serão cumpridas mediante a implantação de políticas públicas, as quais exigem o dispêndio de recursos públicos que, no Estado moderno, em sua maioria são de natureza tributária.

O Estado moderno vê no tributo a principal forma de se financiar. No Brasil, esse

<sup>52</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>53</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 2. tiragem. Curitiba: Juruá, 2007. p. 132-133.

<sup>54</sup> SOUZA, Carlos Frederico Marés de. *A função social da terra*. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2003. p. 15-20.

<sup>55</sup> Vinícius Secafen Mingati escreve: “O surgimento das Constituições e, principalmente, a atribuição a estas de uma força normativa irradiadora de efeitos para todo ordenamento jurídico, fez com que o centro do sistema jurídico mudasse de lugar, e a supremacia da lei desse lugar à supremacia constitucional [...]”. (MINGATI, Vinícius Secafen. *Reclamação (neo)constitucional: precedentes, segurança jurídica e os juizados especiais*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013. p. 11).

fenômeno fica ainda mais nítido com a reforma estatal realizada, dentre outras normas, pela Emenda Constitucional 19/1998. Tem-se, com isso, uma diminuição do tamanho do Estado, notadamente em relação à exploração direta de atividade econômica. O tributo passa a figurar praticamente sozinho como o grande instrumento de financiamento estatal.

Luís Eduardo Schoueri escreve:

Apenas para que se complete o quadro da evolução dos modelos de financiamento do Estado, importa ressaltar que o agigantamento do Estado passou a ser questionado quando se passou a considerar que seu crescimento já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica. Estes objetivos, conquanto permanentes, não se alcançam sem o concurso da iniciativa privada, a quem há de ser reservado um espaço para atuação. O Estado Fiscal social cede espaço para o Estado do século XXI, denominado “Estado Democrático e Social de Direito” (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Marcam-no uma diminuição de tamanho e restrição a seu intervencionismo. É Estado Fiscal, ainda de maneira mais marcante, uma vez que as privatizações diminuem os recursos provenientes de seus esforços.<sup>56</sup>

Sob o ponto de vista de geração de riquezas, o Estado diminuiu seu tamanho. Empresas estatais foram alienadas ao setor privado, o mesmo aconteceu em relação aos serviços públicos com aptidão para geração de riquezas, os quais, em grande parte, foram concedidos ao setor privado. Fernando Facury Scaff e Lise Vieira da Costa Tupiassu identificam esse fenômeno:

No âmbito político estamos frente a uma transformação do modelo de Estado, que antes era de bem-estar e hoje é marcado pelo neoliberalismo. A declarada intenção é reduzir o tamanho do Estado, a fim de que sua participação econômica ocorra muito mais pela atuação *sobre* o domínio econômico, como agente normatizador de mercados, do que como agente de produção/comercialização de bens ou serviços, ao atuar no domínio econômico. O neoliberalismo, portanto, necessita de manutenção do Estado fiscalizador, a fim de que as regras do jogo econômico sejam asseguradas e o “livre mercado” possa atuar. Resta saber, atuar em prol de quem?<sup>57</sup>

Atualmente se não é dada ao Estado a exploração direta de atividade econômica (*caput*, do artigo 173<sup>58</sup>), a não ser em caráter excepcional, da mesma forma é vedado o confisco de bens particulares (inciso IV, do artigo 150<sup>59</sup>). Assim, a receita tributária ganha

<sup>56</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30.

<sup>57</sup> SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 724-748. p. 725.

<sup>58</sup> “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

<sup>59</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]

papel de destaque nas finanças públicas.

O tributo é, portanto, o grande instrumento das finanças estatais do Estado contemporâneo, servindo para fazer frente a boa parte das despesas estatais, dentre elas a realização dos direitos e garantias fundamentais. Daí a relevância da função fiscal do tributo.

A função parafiscal também está relacionada à atividade de arrecadação de recursos. Sob esse prisma, tributo parafiscal igualmente é fiscal. A propósito, a dimensão fiscal dos tributos parafiscais serve para demonstrar que a classificação tríade da função dos tributos se faz por preponderância de uma finalidade sobre outra. A distinção que se faz entre a fiscalidade e a parafiscalidade é que, nessa, os recursos são dirigidos a entidade distinta do Ente Político com competência para criar o tributo em questão. Assim, tributos parafiscais são instrumentos de financiamento, em geral<sup>60</sup>, de entidades da Administração Pública indireta e entidades paraestatais.

Por isso, comumente é feita a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa. Aquela é consectário do pacto federativo, manifestação da autonomia dos entes federados, limitada pelas disposições constitucionais, consistindo na prerrogativa de, visando atingir os objetivos fundamentais da República, criar tributos e, por conseguinte, aumentar, ou diminuir sua incidência e, até mesmo, isentá-lo<sup>61</sup>. Já a capacidade tributária ativa é a capacidade que o sujeito tem de ocupar o polo ativo da relação jurídica tributária. Quando a norma que impõe o tributo se silencia a respeito do sujeito ativo, será ele o Ente Político que instituiu o respectivo tributo. Caso contrário, será aquele pela norma indicado.

Para Simone dos Santos Lemos Fernandes, “a parafiscalidade corresponde à delegação da capacidade tributária ativa sem retorno, para os cofres da pessoa tributante, da receita arrecadada, que não figura no orçamento estatal.”<sup>62</sup>. Quando não há coincidência entre o titular da competência tributária e o sujeito que dispõe de capacidade tributária ativa, diz-se que o tributo é utilizado em sua função parafiscal, ou seja, serve de instrumento de abastecimento de fonte de receita tributária a ente diverso do Ente Político que criou o tributo.

O estudo da parafiscalidade, como já alertado, deixa claro que a classificação tríade

---

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

<sup>60</sup> Em geral, pois a parafiscalidade do imposto sobre a propriedade territorial rural, prevista no artigo 153, § 4.º, III, da Constituição, privilegia a Administração Pública direta dos municípios.

<sup>61</sup> A tributação ambiental é resultado do exercício da competência tributária. Sendo ela, a competência tributária, definida por Roque Antonio Carrazza como “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 437).

<sup>62</sup> FERNANDES, Simone dos Santos Lemos. Teoria da Parafiscalidade brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, p. 127-133, jan. 2005. São Paulo: Dialética, 2005. p. 133.

das funções dos tributos é feita por preponderância, pois, servindo para dotar de receita tributária entidade da Administração Pública indireta ou entidade paraestatal, o tributo, por mais que seja parafiscal, também é fiscal, já que tem finalidade de arrecadar.

Se for criada, por exemplo, uma contribuição interventiva no domínio econômico a ser arrecadada por uma autarquia, o tributo será, ao mesmo tempo, e talvez em igual medida, fiscal, extrafiscal e parafiscal. Fiscal porque será instrumento financeiro da respectiva autarquia. Como não será arrecadada pela União, igualmente, será parafiscal. E, por fim, servindo como ferramenta de intervenção no domínio econômico, da mesma forma, terá função extrafiscal.

Não obstante o alerta acima, e lembrando que a classificação aqui analisada se faz por prevalência, pode-se dizer que, havendo coincidência entre as posições de titular da competência e da capacidade tributária ativa, o tributo será fiscal ou extrafiscal. Não existindo tal coincidência, o tributo será parafiscal e, igualmente, poderá ser extrafiscal ou fiscal.

A fiscalidade é a função do tributo ligada ao aspecto arrecadatório da atividade tributária. A parafiscalidade demonstra que o direito tributário também tem condições de abastecer de recursos tributários sujeitos distintos daqueles representados pela Administração Pública direta. A extrafiscalidade, por sua vez, é o emprego das espécies tributárias para se alcançar finalidades distintas da meramente arrecadatória.

Função, finalidade, objetivo, são palavras-chave no direito. Alfredo Augusto Becker já identificava tão importância:

O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser *um instrumento a serviço de uma política*. Esta (a política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la.<sup>63</sup>

O tema extrafiscalidade não é novo. James Marins e Jeferson Teodorovicz identificam três fases no reconhecimento da extrafiscalidade:

[...] o liberalismo econômico não apresentava ideias sólidas para o aspecto social que estava ligado inexoravelmente à ordem econômica. Assim, entre Adam Smith, representante maior o liberalismo econômico, e Karl Marx, cujas ideias socialistas manifestavam a antítese à doutrina liberal, surgiam aqueles autores que procuravam alcançar um “meio termo”, um equilíbrio entre as duas posições, angariando os pontos positivos de ambas as escolas, nessa esteira podemos citar Adolph Wagner, que no século XIX, propôs incluir na atividade financeira preocupações de natureza

---

<sup>63</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 632.

social, o que, no âmbito da tributação, significava aplicar os tributos a finalidades alheias a mera arrecadação, como a função de redistribuição de riquezas.

[...]

Podemos afirmar que nesse período (a partir das ideias de Keynes) poderia ser fixado o marco inicial para a “segunda fase” do reconhecimento da extrafiscalidade, porque a partir daí a extrafiscalidade atinge pleno reconhecimento pelos teóricos e políticos sobre a sua utilidade no combate às situações hostis vivenciadas naquele período.

[...]

De qualquer modo, podemos afirmar que a extrafiscalidade socioambiental estará inevitavelmente inserida nos próximos anos com maior força no sistema tributário nacional. Isso porque a socioambientalidade está prevista nos atuais projetos de Reforma Tributária. Muito embora seja improvável a veiculação da Reforma Tributária para este ano e, provavelmente, para 2011, podemos confirmar, pela leitura desses projetos, que já existem importantes alterações a serem realizadas no regime tributário das *Green Taxes* brasileiras, e, conseqüentemente, representando o passo adiante no que diz respeito à extrafiscalidade socioambiental. Ademais, também vinculam conceitos à Constituição Tributária que, por sua vez, apontam o caminho para o reconhecimento da terceira fase da tributação extrafiscal no sistema tributário brasileiro.<sup>64</sup>

Por meio da extrafiscalidade, a depender da conveniência do Estado, são incentivadas condutas ou desestimulados comportamentos. Para tanto, são utilizados instrumentos dos mais diversos: instituição de tributos, majoração e redução de alíquotas, criação de faixas de isenção, concessão de benefícios fiscais, como dedução de determinadas despesas, dentre muitos outros. É possível, portanto, instituir um tributo extrafiscal, ou então, fazer o uso extrafiscal de um tributo existente.

A definição é singela, mas revela uma imensa gama de possibilidades ao Estado. O tributo passa a ser uma excepcional ferramenta de implementação de políticas públicas, nas mais variadas áreas. Fabiana Del Padre Tomé destaca que o direito tributário tem dupla função em matéria de políticas públicas: serve tanto como instrumento de obtenção de recursos, como nas contribuições sociais, por exemplo, ou como ferramenta de indução de condutas<sup>65</sup>.

Alfredo Augusto Becker dispõe que “na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal”<sup>66</sup>. Ou seja, segundo o autor, a tendência é a de que os tributos passem a ser dotado dessa dupla característica: fiscalidade e extrafiscalidade. Na literatura mais recente, Hugo de Brito Machado afirma que “no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de

<sup>64</sup> MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 78-79; 82; 116.

<sup>65</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 193-212.

<sup>66</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623-624.

arrecadação”<sup>67</sup>.

Para José Souto Maior Borges:

A doutrina da extrafiscalidade – ao contrário da concepção da finança “neutra” – não considera a atividade financeira um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais. É, portanto, um fator importantíssimo na dinâmica socioestrutural.<sup>68</sup>

Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (artigo 3.º, da Constituição), os princípios que fundam e orientam a ordem econômica (artigo 170, *caput* e incisos, da Constituição), a política urbana e fundiária (artigos 182 e 184, da Constituição), a proteção ao meio ambiente (artigo 225, da Constituição), são alguns dos muitos campos de atuação da tributação extrafiscal, isso sem contar previsões expressas de utilização extrafiscal do tributo, como nas contribuições de intervenção no domínio econômico (*caput*, do artigo 149 e § 4.º, do artigo 177, da Constituição) e na progressividade extrafiscal do imposto sobre propriedade territorial rural (artigo 153, § 4.º, I e II, da Constituição) e do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (artigo 182, § 4.º, II, da Constituição). Para Renato Lopes Becho a extrafiscalidade é o exercício da competência tributária, não em busca de arrecadação, mas visando atingir objetivos constitucionalmente previstos<sup>69</sup>.

Sem sair das lições de Luís Eduardo Schoueri, Fernando Facury Scaff e Lise Viera da Costa Tupiassu, citados acima, mas indo além de suas ponderações, talvez também seja possível relacionar a função extrafiscal do tributo ao Estado moderno – assim como os autores fazem em relação à função fiscal.

Das várias características do Estado moderno, para a presente análise, destacam-se duas: *i.* é um Estado mais enxuto, em especial relativamente à intervenção direta na economia; *ii.* é um Estado com mais atribuições perante os cidadãos, aos quais são concedidos diversos direitos e garantias fundamentais que, para serem realizados, exigem ações positivas por parte do Estado.

Essas características fazem do Estado moderno um Estado fiscal. Primeiro porque o tributo é a principal receita estatal. Segundo porque, com o aumento de atribuições no que toca a tutela dos cidadãos, a receita tributária é a principal forma, sob a perspectiva financeira,

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 79.

<sup>68</sup> BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 47.

<sup>69</sup> BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 216, p. 123-131, 2013. São Paulo: Dialética, 2013. p. 129.

de desempenhar suas funções.

Daí que, acertadamente, Luís Eduardo Schoueri, Fernando Facury Scaff e Lise Viera da Costa Tupiassu dizem que o Estado moderno é um Estado fiscal. Porém, o mesmo neoliberalismo que acentuou a característica fiscal, também pode ter acentuado a importância da função extrafiscal da tributação. O fato de o Estado moderno ter, em certa medida, deixado de lado a atuação direta na ordem econômica faz com que a intervenção, via tributação, ganhe ainda mais importância.

Por isso, a afirmação de que o Estado moderno, ademais de ser um Estado fiscal, também é um Estado extrafiscal, parece ser verdadeira, o que torna o estudo da extrafiscalidade ainda mais relevante.

### 3.2 A IDENTIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

A proposta do presente trabalho é estudar a tributação extrafiscal ambiental, e a limitação imposta pela igualdade tributária, o que impõe a análise do árduo tema da identificação da tributação extrafiscal, uma vez que, para realizar o controle sobre o tributo extrafiscal ambiental, é necessário que se precise estar diante ou não de um tributo extrafiscal.

#### 3.2.1 Alguns critérios de identificação da finalidade da norma

Quando se está a falar em fiscalidade, parafiscalidade ou extrafiscalidade, muito além do estudo do tributo, em si, se está a estudar o fenômeno da tributação, sob a perspectiva da instrumentalidade. Isso leva a um inevitável diálogo do direito tributário com o direito financeiro, direito econômico, direito ambiental, direito concorrencial *etc.*, e com os objetivos da República brasileira. Ademais, falar em estudo sob a perspectiva da instrumentalidade significa observar o fenômeno jurídico através de sua função e finalidade, áreas ligadas fundamentalmente ao plano pragmático e ainda pouco estudadas pela ciência do direito tributário, daí que muitas das questões a respeito da extrafiscalidade aguardam solução.

Para Geraldo Ataliba a extrafiscalidade é “o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem a disposição – como (*sic*) objetivos não fiscais, mas

ordinatórios.”. Mais à frente o autor arremata “o que se intenta designar, sob tal nome – como dito – é o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política.”<sup>70</sup>.

A identificação da extrafiscalidade, ou a eleição de critérios para tanto, não é tarefa fácil. Seria esse critério subjetivo, como Geraldo Ataliba faz referência acima, no sentido de ser o uso deliberado para fins não arrecadatórios?

Paulo de Barros Carvalho escreve:

A experiência jurídica mostra-nos, porém, que, vezes sem conta, a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.<sup>71</sup>

Extrafiscal seria a tributação que desde sempre se proponha a isso, restando expresso na legislação a sua finalidade? E o tributo que não foi concebido extrafiscal, nem pelo legislador nem pelo intérprete da norma tributária, mas que acabou induzindo comportamentos? Pense-se na hipótese de majoração da alíquota, para aumentar a arrecadação, mas que gerou o desestímulo no consumo de um produto. Por exemplo, o aumento da alíquota de imposto sobre operações financeiras sobre financiamento de veículo automotor, visando majorar a arrecadação, mas que leva a uma migração, por parte dos consumidores e contribuintes, para os contratos de *leasing*. Estar-se-ia, nesse caso, diante de uma extrafiscalidade não “intencional”, no sentido de não estar ela ligada a nenhuma política pública, mas, mesmo assim, ter repercutido na esfera de escolha do particular?

José Casalta Nabais, lembrando que os tributos não são neutros do ponto de vista econômico, destaca que a extrafiscalidade é inerente aos tributos fiscais:

“[...] é de referir que toda a fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. Isto mesmo quando a extrafiscalidade esteve de todo ausente dos propósitos do legislador fiscal ao moldar a disciplina dos tributos. Com efeito e ao contrário do que se chegou a pensar no século XIX, os impostos, quaisquer que eles sejam, não são neutros do ponto de vista económico e social. Pois, mesmo que o legislador se tenha preocupado exclusivamente com a obtenção de receitas tributárias, com a obtenção de meios para fazer face às despesas públicas, ainda assim os tributos com destaque para os impostos não são assépticos face à realidade económica e social que tributam e, por conseguinte, moldam. Há, assim, uma *extrafiscalidade em sentido impróprio*, uma extrafiscalidade

<sup>70</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 150-151.

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 290.

imane, que acompanha as normas de direito tributário, sejam estas normas de tributação ou normas de não tributação, que se revela quer na presença de efeitos económicos e sociais na generalidade de tais normas, quer no relevo que o legislador tributário frequentemente atribui às finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias. Ora, é neste domínio das normas tributárias, em que o legislador tributário tem presente, embora em medida desigual, simultaneamente objectivos fiscais e objectivos extrafiscais, que temos um sector, que presentemente começa a ter visível destaque.”<sup>72</sup>

E o inverso, ou seja, tributo originalmente concebido com função extrafiscal, mas que não alcançou a finalidade esperada de interferir nas opções dos contribuintes? Ainda, assim, seria extrafiscal? Dentro do contexto de uma determinada política pública voltada à redução no consumo de bebidas alcoólicas entre jovens, é majorado o imposto sobre produtos industrializados de determinada bebida alcoólica de preferência dos jovens, por exemplo. E se a medida for inexitosa em relação à diminuição no consumo, deixaria ela de ser extrafiscal?

Ademais, é a vontade do legislador fator determinante para a identificação da finalidade do tributo? E se a vontade do legislador é relevante, como, então, identificá-la? Além disso, como, enfim, identificar o uso extrafiscal de um tributo ou a instituição de um tributo extrafiscal? Como visto, muitos são os questionamentos a respeito.

Hugo de Brito Machado chama a atenção sobre a impossibilidade de ser descoberta a intenção dos deputados e senadores que aprovam a lei, afirmando que “na verdade ninguém pode afirmar, segura e sinceramente, que conhece a intenção dos deputados e senadores que aprovaram”, concluindo mais à frente:

Realmente no estágio atual da Ciência do Direito já não merece respeito o argumento da vontade do legislador quando se defende determinada interpretação da lei. O jurista atual sabe que a lei é apenas uma peça do sistema normativo no qual se encarta, e que o seu significado depende do sistema ao qual pertence. E entre nós sabe que o Supremo Tribunal Federal já consagrou o entendimento segundo o qual o intérprete, e especialmente o aplicador das leis, deve atribuir a elas, sempre que possível, o significado que as coloca em harmonia com a Constituição.<sup>73</sup>

Tercio Sampaio Ferraz Junior, comentando a respeito da discussão doutrinária acerca da relevância ou não da vontade do legislador no ato de interpretar, faz uma síntese de alguns argumentos contrários à tese na qual a vontade do legislador é fator relevante à interpretação do texto da norma posta:

<sup>72</sup> NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 80, p. 253-283, maio 2008. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 261.

<sup>73</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição do Indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 116, p. 52-68, 2005. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53/54. Tathiane dos Santos Piscitelli entende ser inacessível a vontade do legislador. (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 43-47).

1. pelo argumento da vontade, afirmando que uma “vontade” do legislador é mera ficção, pois o legislador é raramente uma pessoa fisicamente identificável;
2. pelo argumento da forma, pois só as manifestações normativas trazidas na forma exigida pelo ordenamento têm força para obrigar, sendo, em consequência, aquilo que se chama de *legislador*, no fundo, apenas uma competência legal;
3. pelo argumento da confiança, segundo o qual o intérprete tem de emprestar confiança à palavra da norma como tal qual deve, em princípio, ser inteligível por si;
4. pelo argumento da integração, pelo qual só a concepção que leve em conta os fatores objetivos em sua contínua mutação social explica a complementação e até mesmo a criação do direito pela jurisprudência.<sup>74</sup>

O Código Comercial de 1850, por exemplo, tem dispositivos que até hoje estão vigentes. É absolutamente questionável a possibilidade de incursões a respeito da intenção do legislador à época da edição da referida lei.

Assim, a “vontade do legislador”, no sentido de busca pelo elemento subjetivo de cada membro do Poder Legislativo é inacessível – ou de altíssima dificuldade para ser acessada com precisão e segurança. Além disso, o direito positivo não pode ser concebido como o somatório dos elementos subjetivos de cada um dos parlamentares que participaram de sua criação. Por conta disso, a “vontade do legislador” acaba sendo irrelevante e muitas vezes utilizada apenas como um instrumento retórico. Para o intérprete, vale a mensagem transmitida pelo texto do direito positivo e não a vontade subjetiva de cada um dos membros do Poder Legislativo.

Como se vê, a questão envolve, em síntese, não apenas um problema afeto à tributação ambiental, mas à teoria do direito: como, enfim, identificar a finalidade de uma norma?

Luís Eduardo Schoueri enfrenta esse problema, destacando que “o desafio passa a ser, então, descobrir o elemento teleológico da norma que poderá permitir sua classificação”<sup>75</sup>. A partir de um resgate da literatura alemã, o autor expõe os critérios objetivo e subjetivo de identificação da norma tributária indutora e, ao final, propõe o critério pragmático:

E) A identificação das normas tributárias indutoras não se satisfaz por critérios teleológicos, sejam subjetivos, sejam objetivos, sejam combinados. A vontade objetivada na lei tampouco serve de critério para sua determinação, já que este critério dependeria do conhecimento do que seria uma tributação “normal”, para, a partir daí, determinar-se o “desvio” que caracterizaria a norma indutora. Ademais, a constatação de uma finalidade arrecadadora da norma tributária não exclui possa ela, simultaneamente, ter finalidade direcionadora.

E.1) Daí a necessidade de um enfoque pragmático, para a identificação das normas tributárias indutoras, quando se passam a considerar os efeitos da norma, a partir de

<sup>74</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 233.

<sup>75</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 24.

suas funções estatais. Neste enfoque, todas as normas tributárias apresentam, em sentido positivo ou negativo, uma função arrecadadora. Podem elas possuir, ademais, outras funções: i) distribuidora da carga tributária; ii) indutora e iii) simplificadora.

E.2) Assim é que, no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias, por meio de um corte, quando se extraem determinações individualizadas, juntamente com conseqüentes a elas relacionadas.<sup>76</sup>

Assim, a identificação da extrafiscalidade não seria feita a partir de sinais normativos, como alíquota, base de cálculo, observância ou não ao princípio da capacidade contributiva, nem tampouco mediante a busca pela vontade do legislador, seja pela exposição de motivos, atas parlamentares ou pelo programa do governo. O tema exigiria o enfrentamento pragmático, mediante a análise da função da norma a partir de seus efeitos.

Entretanto, isolar os critérios, excluindo-os mutuamente, não parece ser a melhor forma de identificação da finalidade das normas jurídicas.

### 3.2.2 Por um critério híbrido de identificação

Se o direito também pode ser visto como um instrumento de regulação de condutas e pacificação social, significa que ele tem um objetivo a ser alcançado. Daí que norma jurídica tem finalidade.

Por vezes, o reconhecimento da finalidade resta um pouco mais simples – não que seja fácil. Isso ocorre por conta de elementos expressos na própria legislação a qual se busca identificar a finalidade.

A Lei 8.666/1993, por exemplo, prevê expressamente objetivos a serem por ela perseguidos, em seu artigo 3.º, que dispõe: “a licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável [...]”. A Lei 11.101/2005 faz o mesmo relativamente ao instituto da recuperação judicial, o qual:

[...] tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

---

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 40.

Em situações como as acima destacadas, a atividade do intérprete é facilitada, já que o legislador, de forma expressa, consignou os fins a serem alcançados pelos respectivos institutos, da licitação e da recuperação judicial de empresas. No campo tributário, a Constituição, no *caput*, do artigo 149<sup>77</sup>, outorga competência à União instituir contribuição de intervenção no domínio econômico. Aqui ocorre algo parecido, o nome da espécie tributária impõe a sua finalidade: contribuição com o objetivo de intervir no domínio econômico.

O reconhecimento das finalidades é tarefa do intérprete, e mais fácil isso será feito enquanto mais sinais o legislador deixar. No entanto, a falta de tais “marcas” não significa ser a identificação do aspecto teleológico inalcançável. Apenas se exigirá maior labor hermenêutico do exegeta. Aliás, o aspecto teleológico da norma jurídica é tido como um método interpretativo<sup>78</sup>.

Vale lembrar que a finalidade igualmente define a forma de aplicar validamente a lei. Estando a finalidade expressamente definida no texto, como nos exemplos acima, ou estando ela na implicitude dos textos, deverá ser respeitada, sob pena de desvio de finalidade.

Na verdade, o aspecto teleológico faz parte do processo interpretativo. Classicamente, são apresentados os métodos de interpretação literal ou gramatical, histórico ou histórico-evolutivo, lógico, teleológico e sistemático<sup>79</sup>. Todavia, a interpretação pode ser vista como um fenômeno dinâmico, no qual o intérprete deve realizar cada um desses “métodos” e todos simultaneamente.

Voltando a tomar o Código Comercial como exemplo. Do ponto de vista lógico-cronológico, o primeiro enfrentamento é com a literalidade do texto e com as regras gramaticais. Imediatamente o intérprete se coloca a situar tal texto no contexto histórico, tanto de quando ele foi editado quanto daquele momento em que ele estará a ser aplicado. Além disso, são feitas correlações lógicas e sistemáticas com outras normas do sistema jurídico,

---

<sup>77</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

<sup>78</sup> Sobre os fins da norma, Carlos Maximiliano escreve: “não se deve ficar aquém, nem passar além do aspecto referido; o espírito da norma há de ser entendido de modo que o preceito atinja completamente o objetivo para o qual a mesma foi feita, porém dentro da letra dos dispositivos. Respeita-se esta, e concilia-se o *fin*. [...] Concluiu-se, do exposto, que o *fin* da norma jurídica não é constante, absoluto, eterno, único. Valerá como justificativa deste asserto o fato, referido por vezes, de corresponder o sistema de Hermenêutica às idéias vitoriosas a respeito da concepção do próprio Direito.” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. 14. Tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 125).

<sup>79</sup> Maria Helena Diniz descreve cada um desses métodos interpretativos (DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica...* 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 457-462).

assim como considera a sua finalidade.

O intérprete percorre todos esses métodos, são idas e vindas entre eles até que se chegue ao resultado final do processo interpretativo. Nesta espiral interpretativa, é claro que por vezes se nota o destaque maior de um determinado método sobre outro.

É o sistema jurídico, portanto, que, num primeiro momento, dá a finalidade à norma jurídica e a identificação desta será feita pelo intérprete. Objetivos fundamentais dispostos na Constituição, disposições expressas acerca de finalidades, políticas públicas, tudo isso forma o contexto sistêmico à interpretação da norma e à identificação de sua finalidade. Acrescente-se, ainda, que as indicações do texto normativo auxiliam a tarefa do intérprete, mas, não necessariamente, estarão em consonância com o sistema jurídico.

Novamente tomando a Lei 8.666/1993 como exemplo. Originalmente o artigo 3.º, previa apenas que a licitação tinha por fim “a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração [...]”. Em 2010 sua redação foi alterada para acrescentar à finalidade de atuar no desenvolvimento nacional sustentável. Mas, antes de 2010, ela já tinha esse papel, pois não parece que pudesse a licitação ser realizada para impedir o desenvolvimento sustentável. Em outro giro, e se outra finalidade fosse expressamente acrescentada, como, por exemplo, “garantir a participação de parentes de agentes públicos nas contratações públicas”, seria tal finalidade válida? A falta de indicação da finalidade não inviabiliza a sua identificação, assim como a indicação de finalidade que não encontre base no sistema jurídico, não “vincula” o intérprete, pois é o contexto sistemático do ordenamento jurídico que vai ditar e prever a finalidade da norma jurídica.

A finalidade é identificada, dessa forma, no momento de interpretação da norma. Mais à frente o abandono, ou não, do princípio da capacidade contributiva na tributação extrafiscal vai ser mais bem explorado, mas, para ilustrar, partindo da premissa de que isso possa ser feito (não impor à extrafiscalidade a capacidade contributiva), como introduzir validamente tributação extrafiscal se a extrafiscalidade somente fosse identificada a partir de seus efeitos? Note que, nesse caso, a validade estaria condicionada à eficácia da norma.

Não se pode olvidar, entretanto, que a norma já pode ter produzido efeitos quando estiver sendo interpretada. Nesse caso, os efeitos já produzidos deverão ser considerados, pois podem revelar dados importantes. A interpretação da norma concebida originalmente para ser fiscal, mas que apresentou efeitos extrafiscais, ou vice-versa, acaba sendo também influenciada pelos efeitos produzidos, portanto. Por isso, o critério pragmático não deve ser de plano descartado, pelo contrário, já que os resultados obtidos pela norma interpretada podem

mostrar-se valiosos à interpretação.

Porém, não dar o devido valor aos sinais encontrados no direito positivo não parece ser a melhor opção. Se a finalidade não é identificada a partir de disposições previstas no sistema jurídico, expressa ou implicitamente, seriam criadas situações como a de se instituir uma tributação fiscal inválida, por não obediência ao princípio da capacidade contributiva, por exemplo, mas que, por ter influenciado conduta passaria a ser válida; ou, ao contrário, impondo-se tributação extrafiscal validamente, já que inaplicável a capacidade contributiva, mas que, por não ter alcançado seu objetivo, seria inválida.

Nos exemplos acima a declaração de invalidade e o termo inicial para repetição do indébito tributário ocorreriam em um momento incerto, pois incerto é o alcance ou não da finalidade. A segurança jurídica, nesse caso, restaria violada.

Helena Taveira Tôres também chama a atenção para a necessidade de segurança jurídica, uma vez que “precisamos de segurança jurídica que permita identificar onde termina o extrafiscal e onde começa o simplesmente fiscal”<sup>80</sup>.

Vincular a identificação da finalidade da norma apenas aos efeitos dela decorrentes, sem levar em conta o previsto no direito positivo, acaba atentando contra o princípio da segurança jurídica que, segundo Odete Medauar, é algo de que necessita a sociedade, exatamente para tornar previsível a atuação estatal, a ponto de afirmar que “o Direito é elaborado para proporcionar segurança e certeza na vida social.”<sup>81</sup>

Vale lembrar que há situações imprevisíveis, assim como há situações que são previsíveis, mas que podem não ter sido levadas em consideração pelo emissor da norma. Assim, a norma pode não ter alcançado seu desiderato por conta de fator imprevisível ou não previsto, ou mesmo, ter alcançado resultado diverso do esperado em virtude dos mesmos fatores. O imposto sobre produtos industrializados de sacolas plásticas que não sejam biodegradáveis pode ser majorado visando o desestímulo de seu consumo. Apesar disso, seu consumo pode não ser reduzido, pela falta, por exemplo, de fornecedores de sacolas biodegradáveis que, ao invés de aumentarem a produção, preferam apenas aumentar a margem de lucro. Nesse caso, a diferença entre preços de sacolas biodegradáveis ou não, poderia permanecer a mesma, não tendo o resultado prático esperado a majoração do imposto sobre produtos industrializados das sacolas mais agressivas ao meio ambiente.

---

<sup>80</sup> TÔRES, Helena Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRES, Helena Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156. p. 100.

<sup>81</sup> MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 114-119. p. 115.

Sempre existirão condicionantes que, ademais de eventualmente serem imprevisíveis, não são passíveis de controle estatal. A alíquota do imposto sobre operação de circulação de mercadorias sobre veículos elétricos pode ser reduzida pelos estados, mas como garantir que os consumidores preferirão o silêncio do motor elétrico ao ruído do motor movido a combustível fóssil?

Tanto a ação privada como a estatal, como não poderia deixar de ser, sofrem influxos do meio no qual elas foram perpetradas. Há uma interação entre a ação e o meio. A ação pode alterar o meio, assim como o meio pode vir a alterar os efeitos pretendidos pela ação.

Edgar Morin chama de “ecologia da ação” esse relacionamento entre aquilo que é produzido e seu relacionamento com o meio no qual é inserido. Para ele: “uma ação não obedece nunca às intenções daqueles que a fazem. Ela penetra no meio social e cultural, no qual muitos outros fatores estão em jogo. Essa ação pode ter seu sentido deturpado e, muitas vezes, revertido contra a intenção de seus proponentes”<sup>82</sup>.

Tratando da ecologia da ação, André Folloni faz a seguinte reflexão:

Uma ação, ao ser inserida num meio, traz a ele informações novas, bem como dele recebe determinadas condicionantes. Entra num jogo interativo, de ações e reações, que podem modificar ou inverter seu curso. Podem, até, contradizer a intenção do autor da ação. Assim, *a ação está sujeita a desvios, que podem ou não se efetivar*.<sup>83</sup>

A ação, portanto, recebe informações do meio que influenciam no resultado pretendido. Fatos alheios à vontade estatal e à finalidade da norma podem interagir com ela a ponto de não permitir que se alcance o resultado desejado. Pode ser que não seja obtido resultado algum, como pode ocorrer de outro ser o resultado.

Se a finalidade da norma estivesse exclusivamente atrelada ao seu efeito, o próprio controle preventivo de constitucionalidade ficaria prejudicado. Se somente com a implementação dos resultados almejados pela tributação é que se poderia dizer ser ou não ela extrafiscal, seria impossível identificar e aplicar os critérios de validade, para a tributação fiscal e para a tributação extrafiscal, no momento de criação da norma. Como se portariam as comissões de constituição e justiça? Se o efeito é um dado importante, igualmente importantes são as informações obtidas junto ao direito positivo.

Sob essa perspectiva, na qual o efeito identifica a finalidade, a tributação extrafiscal nunca seria “criada”, pois seria sempre “descoberta” a partir da tomada de posição do

<sup>82</sup> MORIN, Edgar. A propósito dos sete saberes. In: \_\_\_\_\_. *Educação e complexidade: os sete saberes e outros ensaios*. Tradução de Assis Carvalho. São Paulo: Cortez, 2002. p. 95-96.

<sup>83</sup> FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 382. Grifo no original.

contribuinte frente a ela. Isso porque só haveria extrafiscalidade se comportamentos fossem alterados em virtude da imposição fiscal. Até distinções constitucionais poderiam ser questionadas, caso elas não fossem alcançadas. Não seria válida, por exemplo, a instituição de tributo não uniforme, caso não se promovesse efetivamente o equilíbrio e o desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões do país, conforme permite o artigo 151, I, da Constituição<sup>84</sup>. Com isso, praticamente seria tolhida a legitimação constitucional para usar o tributo como instrumento para realização de políticas públicas.

A finalidade da norma não se confunde com o seu resultado, pois este pode ou não coincidir com a finalidade. A partir da essencialidade, ou da falta dela, o cigarro é tributado mais severamente. Ainda que o hábito de fumar seja algo lícito<sup>85</sup>, é notório que o Estado tem desenvolvido políticas públicas para combater o tabagismo. Mas, e se não for possível estabelecer um liame entre a constante elevação da tributação sobre tal setor e a redução no consumo de cigarro, a majoração das alíquotas seria inválida?

Mais especificamente em relação à tributação ambiental, e se o barateamento dos produtos ambientalmente corretos, em contrapartida a elevação do preço dos que não o são, não gerar o estímulo ao consumo ambientalmente indicado? Ou então, e se o barateamento do produto “verde” gerar um demasiado estímulo ao seu consumo, de modo que o saldo ambiental seja o mesmo?<sup>86</sup> Ainda que a tributação ambiental seja instrumento importantíssimo, pode ser que não cumpra sua missão. Nessa hipótese, eventual inconstitucionalidade somente seria observada após a constatação do fracasso da política pública implantada por meio da tributação ambiental.

---

<sup>84</sup> “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”

<sup>85</sup> De acordo com Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, tratar-se-ia, no caso, de tributo extrafiscal proibitivo que, no entanto, não incide sobre atividade ilícita: “A tese favorável à Fazenda Pública no caso presente procura apoio na denominada função extrafiscal proibitiva, que se atribui ao Imposto sobre Produto Industrializados. Tal função, todavia, exaure-se com a imposição de tributo mais pesado. Não implica de nenhum modo na conversão da atividade *lícita* em atividade *ilícita*. Aliás, a distinção essencial entre o *tributo extrafiscal proibitivo* e a *sanção*, no sentido de pena, reside precisamente na *licitude* da atividade para o *tributo*, e *ilicitude* da atividade para a *sanção*.” (MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. Incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 150, p. 85-101, mar. 2008. São Paulo: Dialética, 2008. p. 91).

<sup>86</sup> A propósito, Paulo Henrique do Amaral faz um alerta no sentido de não ser superestimada à tributação, na medida em que “desenvolvimento sustentável não se pratica apenas com a monetarização dos recursos ambientais ou com sua compensação econômica, mas pela execução de projetos e políticas efetivas de prevenção de eventuais danos ao meio ambiente, redução e recuperação daquilo que já foi degradado.” (AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007. p. 50).

O que pode ocorrer, entretanto, é que o efeito produzido pela norma altere a finalidade originalmente concebida àquela norma. Por isso, não se deve descartar o resultado obtido, pois é quase certo que seu efeito será um elemento importante na interpretação da norma e na identificação de sua finalidade.

A identificação da finalidade da tributação é tarefa difícil e complexa. No entanto, ela deve ser enfrentada, especialmente se, por exemplo, a extrafiscalidade não dever obediência total ao princípio da capacidade contributiva. A propósito, escreve Regina Helena Costa:

[...] em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras, que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional, como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção do meio ambiente, o incentivo à cultura, etc. Vale dizer, o Poder Público pode instituir tributos progressivos ou regressivos sem ater-se à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo.<sup>87</sup>

Nesse caso, havendo contornos distintos para a tributação fiscal e para a tributação extrafiscal ambiental, é imprescindível que, na instituição da tributação extrafiscal ambiental, já se saiba que se está diante de tal figura.

Ainda que pareça ser mais correto entender pela possibilidade de identificação da tributação extrafiscal a partir da norma jurídica impositiva e do sistema jurídico como um todo, não se pode descartar de pronto e por completo o critério pragmático. É quase certo que, após a edição da norma, seu efeito se torne um dado importante à sua interpretação.

Isoladamente, nenhum dos critérios parece resolver os problemas afetos à finalidade da tributação. A hermenêutica deve evoluir a ponto de conjugar ambos, compatibilizando-os. É a interpretação tomando o sistema do direito em sua inteireza e à luz dos efeitos concretos que porventura a norma já tenha produzido.

### 3.3 O TRIBUTO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Para se implementar o objetivo de equalizar desenvolvimento econômico e preservação ambiental, idealizou-se um Estado de Direito Ambiental<sup>88</sup>, que, no Brasil,

<sup>87</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332. p. 322.

<sup>88</sup> LEITE, José Rubens Morato; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional Ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 433. André Folloni refere-se ao Estado Socioambiental: "Passou a

projetou-se com o advento da Constituição de 1988, que reconheceu o bem ambiental enquanto “equilíbrio ecológico do meio ambiente”<sup>89</sup>.

A proteção do meio ambiente é tamanha que acaba revelando uma relação intertemporal, conforme destacado por Cristiane Derani. A geração atual tem o dever, portanto, de proteger o meio ambiente para as gerações futuras.<sup>90</sup>

A própria Constituição reconhece ser o meio ambiente “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida”. Daí a imperiosa necessidade de sua proteção, a qual, igualmente, foi reconhecida pela Constituição, na medida em que impõe “ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”

O direito tributário é uma das ferramentas de atuação nas externalidades resultantes das atividades privadas que, embora “privadas”, acabam gerando repercussões, positivas e negativas, sentidas pela coletividade em geral<sup>91</sup>. Daí falar-se em “externalidades”, pois são consequências, positivas ou negativas, que repercutem na esfera jurídica de sujeitos que não participaram da ação desencadeadora.<sup>92</sup>

Segundo Cristiane Derani:

[...] durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são

---

fazer parte do cotidiano dos juristas temas, até então, insuspeitados, como as preocupações com sustentabilidade e desenvolvimento sustentável. O próprio Estado Democrático de Direito, com isso, tem um aspecto que merece ser examinado com maior cuidado: ele é, também, um Estado Socioambiental. Embora divirja na denominação utilizada e, com isso, em certo grau de correspondência, no conteúdo teórico do modelo de Estado a que se refira, a doutrina identifica as preocupações do estado contemporâneo com as questões socioambientais. Decerto focando os problemas ecológicos e ambientais em sentido mais estrito, a doutrina refere-se a Estado Constitucional Ecológico (Gomes Canotilho), Estado de Direito Ambiental (Morato Leite), Estado do Ambiente (Peter Häberle), Estado Ambiental de Direito (Nunes Junior), Estado Ambiental (Michael Klopfer), Estado de Bem-Estar Ambiental (Rogério Portanova), ou mesmo Estado Socioambiental (Ingo Wolfgang Sarlet e Tiago Fensterseifer) – neste último caso, por entenderem, os autores, que os direitos ambientais não se realizam sem atenção aos direitos sociais e vice-versa, em uma espécie – agora digo eu – de circuito recursivo complexo, a demandar atenção estatal também complexa. Esse Estado Socioambiental caracteriza-se, dentre outros aspectos, por uma intensa preocupação constitucional com questões ambientais.” (FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 110, p. 265-278, maio 2013. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 267-268).

<sup>89</sup> PIVA, Rui Carvalho. *Bem Ambiental*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 179.

<sup>90</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 112.

<sup>91</sup> Para José Casalta Nabais, a tributação ambiental é um meio de proteção indireto, já as disposições do direito administrativo e do direito ambiental seriam formas de proteção direta (NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 80, p. 253-283, maio 2008. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 258).

<sup>92</sup> De acordo com Guilherme Doin Braga e Katiana de Castro, “externalidade é a influência que um fator relevante não intrínseco no procedimento direto provoca no conjunto, sendo essencial a sua consideração para o entendimento da cadeia. [...] As externalidades são efeitos externos da incapacidade de a unidade de produção conter os custos ou benefícios sociais totais e podem ser positivos ou negativos.” (BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 179-198. p. 184-185).

produzidas “externalidades negativas”. São chamadas externalidades porque, embora resultante da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização de lucros e socialização de perdas”, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua *internalização*. Por isto, este princípio também é conhecido como o *princípio da responsabilidade (Verursacherprinzip)*.<sup>93</sup>

Quanto às externalidades negativas, a tributação ambiental seria um meio de internalização dos custos. Nesse caso, o direito tributário serviria como um instrumento de concretização de políticas de proteção ambiental, por alterar a equação de custo-benefício, que certamente é levada em conta pelos agentes econômicos potencialmente poluidores<sup>94</sup>, assim como pelos consumidores.

No caso das externalidades positivas, a tributação ambiental recompensaria seu gerador, mediante, por exemplo, creditamentos fiscais relativos a insumos ambientalmente adequados, assim como, por exemplo, a máquinas e equipamentos que minimizem o impacto ambiental ou reduzam a emissão de poluentes.

Por meio da instituição de tributos, majoração ou diminuição de alíquotas de tributos já existentes, ou da criação de outros benefícios fiscais, dentre outras possibilidades, é possível influenciar na decisão econômica, de modo a tornar mais interessantes as opções ecologicamente adequadas.

Além disso, a alteração na fórmula dos custos dos bens e serviços, mediante imposição tributária, certamente reflete em seu preço final, fazendo com que a tributação ambiental também sirva para o estímulo ao consumo ambientalmente adequado<sup>95</sup>.

O direito tributário tem o potencial de servir ao meio ambiente em suas múltiplas

<sup>93</sup> DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 648. Grifo no original.

<sup>94</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 341.

<sup>95</sup> Historicamente a opção tributária brasileira foi realizá-la, em grande parte, sobre bens e serviços. No Brasil, isso é feito por uma série de tributos que tornam a tributação extramente complexa, como adverte André Folloni:

“o Brasil tem um péssimo sistema tributário, que trabalha na contramão do desenvolvimento sustentável, da geração de riqueza, da autonomia e da liberdade de seus cidadãos, da geração de recursos para bem sustentar os gastos públicos e da indução da economia na busca pelos objetivos constitucionais. Nosso sistema é mal calibrado, complexo, caro, instável, incompreensível e ilógico. A tributação sobre o consumo, que em quase todo o mundo está concentrada em um único imposto sobre valor agregado nacional ou centralizado, no Brasil divide-se em pelo menos seis tributos – IPI, ICMS, PIS/PASEP, COFINS, ISS e CIDE-Combustíveis. Desses seis, quatro são da União e, desses quatro, dois deles – PIS/PASEP e COFINS – são extremamente complexos em seu mecanismo de não cumulatividade – nosso substituto para a técnica de tributação do valor agregado. Tão complexos que nem os contribuintes, nem a fiscalização tributária, nem o Poder Judiciário sabem como funciona.” (FOLLONI, André. *A guerra dos portos e a Resolução Senatorial n. 13/2012: direito tributário e desenvolvimento nacional em lados opostos*. Artigo inédito). Em um ambiente como esse, a tarefa de instituir tributação extrafiscal sobre o consumo é ainda mais complexa.

funções: fiscal, extrafiscal e parafiscal. Fiscal, abastecendo o erário para o desempenho de programas ambientais. Extrafiscal, estimulando ou desestimulando posturas dos contribuintes e dos consumidores, a fim de que estes tomem decisões ambientalmente mais adequadas. E parafiscal, abastecendo os cofres de instituições da Administração Pública indireta, ou mesmo paraestatais, para a realização de projetos ambientais.

A dificuldade na utilização de qualquer das espécies, notadamente no caso dos impostos, é compatibilizar a imperiosa necessidade de proteção do bem ambiental, ao rígido sistema constitucional tributário. Daí a importância da investigação a respeito dos limites para a referida tributação ambiental

Em suma, o bem ambiental é reconhecidamente um dos mais valiosos bem jurídicos, mas, sob tal bandeira, se permite tudo em matéria tributária? Se o direito tributário tem potencial para ser relevante instrumento de políticas públicas e se o bem ambiental é bem jurídico cuja proteção deva ser efetivada pelas mais variadas formas (garantindo assim, a máxima proteção), é imprescindível pesquisar os limites à utilização ambiental dos tributos.

Trata-se de uma relação entre meio e fim, ou seja, como o direito tributário (meio) pode servir de instrumento de proteção ao bem ambiental (fim) que, igualmente, é direito e garantia fundamental constitucionalmente reconhecido, como escreve Vladimir Passos de Freitas: “atualmente, no Brasil, é o direito a um meio ambiente sadio reconhecido como direito fundamental do cidadão. É verdade que ele não está incluído no rol previsto no art. 5.º da Lei Maior. Todavia, nem por isso deixa de assim ser considerado.”<sup>96</sup>

Para a utilização do direito tributário como ferramenta de proteção ao meio ambiente, faz-se necessária a sua devida harmonização com o direito ambiental, a fim de que possa ser instrumento de implementação de políticas públicas ambientais, na busca do desenvolvimento sustentável, sem que isso represente a violação a direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Para Gustavo Goiabeira de Oliveira e Eduardo Barros Miranda Périllier, na instituição de tributo ou na majoração de tributo existente, não se pode deixar de levar em conta a necessidade de se buscar o desenvolvimento sustentável “já que é dever da Administração Pública a defesa de um meio ambiente ecologicamente equilibrado”, sendo que “a extrafiscalidade se mostra um dos mais eficazes instrumentos de ‘incentivo’ a determinadas atitudes dos administrados, seja pelo que chamamos de ‘tributação punitiva’, seja pela

---

<sup>96</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 23.

‘tributação premiativa’.<sup>97</sup>

Por mais que, em princípio, desenvolvimento e sustentabilidade<sup>98</sup> possam parecer expressões antagônicas, é imprescindível que sejam elas conciliadas, eis que, atualmente, são expressões interdependentes. Vladimir Passos de Freitas escreve:

Desenvolvimento e sustentabilidade não são palavras absolutamente harmônicas. Segundo Leonardo BOFF, “o termo desenvolvimento vem do campo da economia; não de qualquer economia, mas do tipo imperante, cujo objetivo é a acumulação de bens e serviços de forma crescente e linear mesmo à custa de iniquidade e depredação ecológica”. Prossegue adiante o autor, afirmando que a “sustentabilidade provém do campo da ecologia e da biologia”. Ela afirma a inclusão de todos no processo de inter-retrorelação que caracteriza todos os seres do ecossistema. A sustentabilidade afirma o equilíbrio dinâmico que permite a todos participarem e se verem incluídos no processo global.

Tarde, mas espera-se que a tempo, percebeu o homem que era imprescindível reagir a tal estado de coisas. Daí o surgimento da tentativa de ligar os interesses, desenvolvimento e proteção ao meio ambiente, fazendo com que a utilização dos recursos naturais fosse feita como critério, de modo a preservá-los. Isto é o que se convencionou chamar de desenvolvimento sustentável.<sup>99</sup>

Mais do que encontrar um ponto de equilíbrio entre tais elementos, desenvolvimento e sustentabilidade – que pressupõe a proteção ao meio ambiente –, deve-se uni-los, a ponto de não se poder vislumbrar desenvolvimento que não seja sustentável. Ou seja, só se permite o desenvolvimento que seja sustentável. O ideal é que se tome a expressão “desenvolvimento sustentável” como uma expressão redundante, já que o desenvolvimento deve pressupor a sustentabilidade.

Para Paulo Henrique do Amaral:

Logo, percebe-se que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um elemento essencial ao desenvolvimento socioeconômico de todos os países, pois terá de combinar desenvolvimento econômico com a proteção ambiental como forma de construir sua sustentabilidade. Assim, qualquer política de desenvolvimento econômico deve estar constantemente buscando esse equilíbrio como meio de formular seu próprio conceito.<sup>100</sup>

Tradicionalmente são estudados meios de proteção ambiental como a educação

<sup>97</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 103-122. p. 115.

<sup>98</sup> Como destaca Juarez Freitas, sustentabilidade tem natureza multidimensional, consistindo nas dimensões social, ética, ambiental, econômica e jurídico-política, as quais “se entrelaçam e se constituem mutuamente, numa dialética da sustentabilidade”. (FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 65).

<sup>99</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 231.

<sup>100</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007. p. 32.

ambiental, a informação ambiental, a auditoria ambiental, o zoneamento ecológico, a licitação ambientalmente adequada, o licenciamento ambiental *etc.*, contudo, como adverte Vladimir Passos de Freitas, há outros meios de proteção do meio ambiente:

A proteção ambiental caminha rumo a outras medidas destinadas a prevenir a ocorrência do dano ambiental. Há uma conscientização geral de que é melhor evitar do que reparar. Assim, estudos ou medidas vêm sendo tomadas para que os Bancos não financiem projetos nocivos ao meio ambiente, sob pena de responsabilidade civil, para que haja gestão ambiental no Poder Público, inclusive nos Tribunais, vantagens tributárias aos que agem no sentido de beneficiar o ambiente, seguro para riscos ambientais e, até mesmo, compensações para aqueles que mantêm intactas suas áreas florestais ou nascentes d'água. Tais iniciativas devem ser prestigiadas, reguladas por leis e aprimoradas, pela importância de que se revestem.<sup>101</sup>

O direito tributário passa, assim, a ter um papel de destaque no estabelecimento de políticas públicas cuja finalidade é a proteção do meio ambiente, tanto pelos recursos arrecadados como por conta da indução de condutas. Conforme escreve Omara Oliveira de Gusmão, pelo menos duas funções podem ser atribuídas ao direito tributário “a) a de procurar compor o custo sócio-ambiental com o auferimento de recursos destinados a suprir a degradação do meio ambiente perpetrada; b) induzir, positiva ou negativamente, comportamentos no sentido da realização da defesa e da preservação do meio ambiente.”<sup>102</sup>

Com isso, vem se desenvolvendo o tema da tributação ambiental, que é a utilização de instrumentos tributários em matéria ambiental que, a despeito de o presente trabalho se ater a uma, tem potencial nas três funções do tributo, fiscal, parafiscal e extrafiscal<sup>103</sup>.

Luís Eduardo Schoueri, no entanto, faz menção ao perigo da monetarização do direito ambiental, após dar como exemplo de tributação ambiental a criação de escalonamento na progressividade fiscal, proporcionalmente à redução do nível de emissões por parte do contribuinte:

O mesmo exemplo apresenta, entretanto, efeito indesejado que não se pode deixar de lado: a monetarização do direito ambiental. utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não mais é visto como alguém que gera danos, mas

<sup>101</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. *Direito administrativo e meio ambiente*. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 123.

<sup>102</sup> GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional “meio ambiente”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 66, p. 113-148, jan. 2006. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 126.

<sup>103</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332. p. 313. Para Paulo Henrique do Amaral: “Dentro desses dois extremos, a atribuição do direito de propriedade sobre os recursos ambientais e a publicização dos interesses ambientais, nasce o fundamental papel do direito tributário ao estimular políticas de desenvolvimento sustentável na alteração de comportamento poluidor e no financiamento de programas efetivos de proteção do meio ambiente.” (AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007. p. 52; 65).

como alguém que “para a conta” e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao meio ambiente, além da própria perda de consciência ambiental.<sup>104</sup>

De toda sorte, ainda que a tributação sirva ao meio ambiente em suas três funções, o presente trabalho centraliza a pesquisa na tributação extrafiscal ambiental.

O bem ambiental é indispensável à vida dessa e das futuras gerações. É, como visto, direito e garantia constitucional, por isso, e dada a sua característica, o direito tributário não pode ser alheio a essa realidade.

Demonstrada a possibilidade de utilização do direito tributário em matéria de proteção ambiental, surge a necessidade de investigação de limites à tributação extrafiscal ambiental, notadamente à igualdade tributária, que é a que se mostra, nesse contexto, uma das mais problemáticas.

---

<sup>104</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 235-256. p. 239.

## **4 IGUALDADE TRIBUTÁRIA E SUA CONCRETUDE**

### **4.1 A IGUALDADE “GENÉRICA” E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Os problemas sociais contemporâneos aproximam cada vez mais o sistema jurídico de outros sistemas sociais, e isso ocorre não obstante a perspectiva de ser o mesmo fechado no plano sintático. Por isso, embora o direito possa ser visto como um conjunto de normas, ele não fica alheio às complexidades contemporâneas, como é o caso das questões ambientais.

Assim, o direito age sobre o meio ambiente, tutelando-o, já que se trata de bem jurídico imprescindível à vida, não apenas dessa geração, como das futuras. Daí a noção de sustentabilidade estar ligada à necessidade de se proteger o meio ambiente às gerações que estão por vir. É a conjugação, em síntese, dos artigos 3.º, II e 225, da Constituição.

Nesse contexto, e apesar de o direito também ter outras formas de ação sobre o meio ambiente, é possível identificar na tributação uma ferramenta de tutela do meio ambiente, servindo ele tanto de mecanismo de obtenção de ingressos financeiros, hábeis a custear políticas públicas de proteção ambiental, como agindo na orientação de condutas ambientalmente corretas, mediante o emprego da tributação extrafiscal.

A tributação ambiental, seja por meio de novos tributos ou por meio da alteração daqueles já existentes, é um instrumento tributário de proteção ao meio ambiente. Disso decorre que o regime jurídico aplicável, com suas diversas limitações, deve ser o tributário.

Das muitas limitações impostas pelo sistema constitucional tributário, uma das que mais traz especificidades relativamente à tributação extrafiscal ambiental certamente é a isonomia tributária, com todos os seus consectários que servem para dar concretude ao indigitado direito e garantia fundamental do contribuinte.

#### **4.1.1 Igualdade, justiça e sua realização**

A igualdade é um daqueles temas que há séculos se escreve a respeito, mas que, apesar disso, há ainda muito que se escrever, pois seu conteúdo só é definido contemporaneamente à sua aplicação.

A Constituição de 1988 foi generosa na menção ao princípio da igualdade. Fez isso já a partir do preâmbulo<sup>105</sup>, onde consagrou a igualdade como um dos “valores supremos” do Estado Democrático que então se estava a instituir. Mais à frente, no *caput* e no inciso I, do artigo 5.<sup>o</sup><sup>106</sup>, colocou-o no rol dos direitos e garantias fundamentais. Há ainda menção em diversos outros dispositivos, muitos dos quais exigindo políticas públicas tendentes a erradicar as desigualdades sociais (a começar pelo artigo 3.<sup>o</sup>, inciso III, que prevê os objetivos fundamentais da República). Além disso, a isonomia foi lembrada pelo legislador constituinte quando redigiu o sistema constitucional tributário.

Para Américo Lourenço Masset Lacombe, trata-se de princípio nuclear de todo o ordenamento:

A isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático. Não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da Democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia. Sem ela não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétreia por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável, bem como suas decorrências lógicas.<sup>107</sup>

Como visto, a ideia de igualdade é atrelada à de justiça, como também destaca Alexandre de Moraes:

Dessa forma, o que é vedado são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois o tratamento desigual dos casos desiguais, à medida que se desigualam, é exigência do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito, sem que esqueçamos, porém, como ressaltado por Fábio Konder Comparado, que as chamadas liberdades materiais têm por objetivo a igualdade de condições sociais, meta a ser alcançada não só por meio de leis, mas também pela aplicação de políticas ou programas de ação estatal.<sup>108</sup>

<sup>105</sup> Não obstante discussões acerca do caráter normativo ou não do preâmbulo, traduzindo-se ele em disposições que consagram valores primordiais do Estado, é inegável a sua importância. Assim, o preâmbulo é elementar para a interpretação do texto constitucional como um todo, já que ele sintetiza as aspirações políticas e alguns dos principais valores consagrados ao longo da Constituição.

<sup>106</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;”

<sup>107</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 16.

<sup>108</sup> MORAES, Alexandre. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 180. José Afonso da Silva, buscando fundamento na filosofia da Grécia antiga, também faz essa correlação: “Aristóteles vinculou a *idéia de igualdade* à *idéia de justiça*, mas, nele, trata-se de igualdade de justiça relativa que dá a cada um o *seu*, uma igualdade – como nota Chomé – impensável sem a desigualdade complementar e que é *satisfeita se o legislador tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais*.” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros,

Essa relação é tão importante e tão fundamental, que José Souto Maior Borges afirma que:

[...] a ciência do direito gravita, toda ela, em torno do justo. O problema da justiça é ineliminável das ocupações e preocupações de um jurista digno desse nome. Pois a justiça não é, para o direito, um “valor” qualquer, que indiferentemente devesse o ordenamento jurídico contemplar ou não.<sup>109</sup>

É íntima, portanto, a relação entre o princípio da isonomia e o valor de justiça, um dos mais importantes valores consagrados pelo direito.

Note que a igualdade não se realiza apenas tratando-se todos de forma igual, mas por meio do respeito às desigualdades existentes entre os sujeitos. Não basta, portanto, garantir a igualdade formal, pois também deve ser respeitada a igualdade material entre os cidadãos, conforme observa José Miguel Garcia Medina:

O princípio da isonomia, em sua feição moderna, experimenta uma tentativa de transição da igualdade *formal*, que corresponde à igualdade de todos perante a lei – o que acaba correspondendo a uma isonomia *abstracta*, e não concreta –, para a igualdade *material*, em que o Estado passa (ou deve passar, já que a aspiração constitucional nem sempre é observada pelos agentes do Estado) a atuar com o intuito de criar condições para que a isonomia se torne real (a respeito, cf., p.ex., art. 3.º).<sup>110</sup>

O presente trabalho não pretende construir uma teoria da igualdade, mas, a rigor, a distinção entre igualdade formal e material é questionável. A igualdade “formal”, que desconsidera distinções, simplesmente, desrespeita a igualdade, na medida em que iguala quem é diferente. Adultos e crianças não são iguais sob todos os critérios. Trata-los de forma igual, não é conceder-lhes a igualdade formal, mas, sim, violar a igualdade. Talvez a manutenção de tais expressões, igualdade formal e igualdade material, se justifique na medida em que demonstra a evolução dos direitos e garantias fundamentais e os equívocos teóricos e práticos perpetrados no passado. Em suma, na contemporaneidade, igualdade formal e material se fundem, para compor o conteúdo jurídico do princípio da igualdade.

A rigor, a distinção entre a igualdade formal e material vai contra o próprio ideal de justiça, ao qual, muitas vezes, a igualdade é identificada.

---

1999. p. 216).

<sup>109</sup> BORGES, José Souto Maior. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 69.

<sup>110</sup> MEDINA, José Miguel Garcia. *Constituição Federal comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 56-57.

Além de o sistema jurídico prever disposições garantindo a chamada igualdade formal, como, por exemplo, “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”, é imprescindível, da mesma forma, normas que se encarreguem, a partir das complexidades sociais, de criar as necessárias desequiparações. Segundo Hans Kelsen:

O princípio não é, pois, de forma alguma, um princípio de igualdade. Ele não postula tratamento igual, ou melhor, postula não *apenas* um tratamento igual mas também um tratamento desigual. Por isso, tem de haver uma norma correspondente a este princípio que expressamente defina certas qualidades em relação às quais as desigualdades serão levadas em conta, a fim de que as desigualdades em relação às outras qualidades possam permanecer irrelevantes, a fim de que possam existir, portanto, indivíduos “iguais”.<sup>111</sup>

Por este excerto, percebe-se que a igualdade também pode ser vista como uma relação entre dois ou mais sujeitos, tendo em vista determinada finalidade.

A respeito da característica relacional da igualdade, Humberto Ávila escreve:

[...] a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos são necessariamente comparados em razão de uma medida: os sujeitos podem ser iguais com relação à idade que têm, ao salário que ganham, ao patrimônio que possuem, ou em razão da receita bruta auferida no ano [...]<sup>112</sup>

Por isso que igualdade não se confunde com identidade, sendo aquela um conceito relativo, ou seja, os sujeitos são iguais em relação a certo critério e desiguais em relação a certo critério. Conforme já apontado, é preciso mais de um sujeito, assim como a presença de um critério de equiparação ou de discrimen.

Luís Eduardo Schoueri diferencia igualdade de identidade, destacando:

Ocorre que a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, e sim o Princípio da Igualdade. A igualdade, diferentemente da identidade, é relativa. Se fosse perguntado ao mesmo grupo se eles se consideram iguais, certamente obter-se-ia como resposta: “depende”; “iguais em relação a quê?”. Por exemplo: “Somos iguais enquanto brasileiros?” “Somos iguais enquanto maiores de idade?” “Somos iguais enquanto torcedores de um time de futebol?”<sup>113</sup>

<sup>111</sup> KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. Tradução de João Baptista Machado. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 54.

<sup>112</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40. Segundo Fábio Konder Comparato, “A igualdade é uma medida de comparação. Não há como conceber, logicamente, a igualdade de um só. A lei para um só caso, ou com destinatário ou destinatários determinados, ainda que não nomeados, representa o mais flagrante exemplo de *abuso do poder legislativo*.” (COMPARATO, Fábio Konder. Precisão sobre os conceitos de lei e de igualdade jurídica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 750, p. 11-21, abr. 1998. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 18).

<sup>113</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 328.

Portanto, a relação de igualdade, mais do que igualar, impõe a desequiparação entre sujeitos que, relacionados entre si, não sejam iguais em virtude de determinado critério. Somente, assim, os sujeitos serão colocados em pé de igualdade e as relações jurídicas ficarão, em tese, niveladas. Veja, por exemplo, o Código de Defesa do Consumidor, ele cria uma nítida distinção entre consumidor e fornecedor, exatamente para que aquele, em tese mais fragilizado, possa estar em pé de igualdade com este, supostamente em melhores condições econômicas e técnicas. A igualdade também existe para parear as relações jurídicas, portanto.

Nesse sentido, a Constituição, como citado acima, já dispõe a respeito de algumas das desigualdades que servem para igualar, prevendo, por exemplo, prazos distintos de aposentadoria, a depender do sexo ou da profissão exercida, ou então, disposições impondo tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte. No entanto, há ainda muito que se desigualar, sendo esse um dos desafios da contemporaneidade.

Cumprе salientar, também, que o princípio da isonomia está intimamente interligado aos mais importantes princípios jurídicos do Estado brasileiro. Ao princípio republicano, por exemplo, ele tanto o fundamenta como é consequência dele<sup>114</sup>. O mesmo se diz em relação ao princípio da legalidade. A igualdade tanto justifica a existência do princípio da legalidade, como é decorrência dele. Afinal, se os sujeitos de direito devem receber tratamento isonômico é necessário que o Estado edite normas jurídicas gerais e abstratas para tanto. Por sua vez, existindo normas gerais e abstratas, torna-se imperiosa a necessidade de as mesmas serem aplicadas isonomicamente.

A relação existente entre os princípios da legalidade e da igualdade não passa despercebida por Geraldo Ataliba:

Esta [isonomia] se assegura por meio daquela [legalidade]. A lei é instrumento de isonomia. Na sua aplicação, por outro lado, os órgãos executivos e judiciais considerarão as exigências do princípio. A captação do conteúdo jurídico da isonomia exige do intérprete adequada consideração sistemática de inúmeros outros princípios constitucionais, especialmente a legalidade, critério primeiro, lógico e cronologicamente, de toda e qualquer ação estatal.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> Geraldo Ataliba sustenta ser a igualdade consectário do princípio republicano: “Princípio constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano, é o da isonomia ou igualdade diante da lei, diante dos atos infralegais, diante de todas as manifestações do poder, quer traduzidas em normas, quer expressas em atos concretos. Firmou-se a isonomia, no direito constitucional moderno, como direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos pelo Estado.” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Atualizado por Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 158).

<sup>115</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Atualizado por Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 159.

De certo modo, pode-se dizer, assim, que dessa relação entre legalidade e igualdade decorre o fato de este princípio ser abordado segundo a dupla perspectiva: igualdade “na lei” e igualdade “perante a lei”. Celso de Mello, no julgamento do AgRg no AgIn 360.461, faz menção a essas duas formas de se encarar o princípio da igualdade:

A igualdade *na lei* – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador, que, no processo de formação do ato legislativo, nele não poderá incluir fatores de discriminação responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. [...] A igualdade *perante a lei*, de outro lado, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório.<sup>116</sup>

Hans Kelsen já fazia a distinção entre igualdade na lei e igualdade perante a lei:

A igualdade *perante a lei* pode existir mesmo quando não existir nenhuma igualdade *na lei*, quer dizer, quando a lei não prescrever nenhum tratamento igualitário. Se a lei confere apenas aos homens, e não às mulheres, um direito de voto e, portanto, não existe sob este aspecto igualdade na lei, pode no entanto subsistir o princípio da igualdade perante esta lei.<sup>117</sup>

Em síntese, deve o Estado editar regras jurídicas, legais e infralegais, de modo a igualar os sujeitos de direito que estejam em situação jurídica similar, assim como desequiparar segundo critérios legítimos os que não estejam; além disso, devem tais regras ser aplicadas de forma igualitária, sem discriminações. Por isso falar-se em igualdade na lei e perante a lei.

Relativamente à igualdade na lei, mais do que igualar os sujeitos, o grande desafio é criar as desequiparações necessárias, pois somente por meio dessas é que efetivamente será garantida a igualdade na lei.

Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior, comentando a clássica máxima aristotélica, na qual igualdade é tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desiguais na medida de suas desigualdades, escrevem:

A locução, conquanto correta, parece não concretizar explicação adequada quanto ao sentido e ao alcance do princípio da isonomia, porque a grande dificuldade reside

<sup>116</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 360.461-7 Minas Gerais*. Relator: Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Julgamento 06.12.2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516889>>. Acesso em: 7 fev. 2014.

<sup>117</sup> KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. Tradução de João Baptista Machado. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 60.

exatamente em determinar, em cada caso concreto, quem são os iguais, quem são os desiguais e qual a medida dessa desigualdade.<sup>118</sup>

A máxima aristotélica revela uma característica da igualdade: seu alto grau de indeterminação. Afinal, quem são os iguais e quais as situações de desigualdades que merecem ser diferenciadas?

De fato, dar concretude à isonomia é um dos grandes desafios. Trata-se de tema delicado, pois qualquer deslize, para mais ou para menos, pode invalidar o trabalho do legislador ou dos demais aplicadores do direito.

Diante de uma realidade tão complexa e de um mundo composto por personagens tão particulares, como identificar, assim, quais devem ser as desigualdades a serem criadas pelo sistema? O questionamento é levantado, pois, por certo, nem toda desigualdade há de ser prestigiada pelo sistema jurídico.

Há pessoas altas e baixas, jovens e velhas, magras e gordas. São situações de desigualdade, não há dúvida. Porém, tão somente a partir delas, não se criam normas hábeis a consagrar a igualdade material. É necessário que, pela desigualdade, se pretenda alcançar valores constitucionalmente consagrados. É inconstitucional norma que imponha a cobrança de estacionamento cinquenta por cento menor às mulheres, contudo, não se discute a legitimidade de o sistema ter estabelecido licença, após o nascimento do filho, muito superior às mulheres do que aos homens.

Ademais, há que se estabelecer um liame de pertinência entre a desigualdade criada e o valor que se estará a consagrar. Se é questionável desigualar jovens e velhos para que somente aqueles se submetam ao processo de vestibular para ingresso no ensino universitário, não se discute, por exemplo, a validade da reserva de assentos preferenciais no transporte público aos idosos.

Sobre o critério de discriminação, escreve Celso Antônio Bandeira de Mello:

---

<sup>118</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 119. Hans Kelsen também havia feito esta crítica. (KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. Tradução de João Baptista Machado. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 29-31). Na literatura do direito tributário Roberto Ferraz igualmente critica a referida expressão: “afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos “iguais” para os fins legais. Assim, também a aparente unanimidade em torno à idéia de igualdade no âmbito jurídico, e mesmo relativamente àquele conceito supostamente aristotélico, não passa de mera retórica, de afirmação sem qualquer significado útil, eis que sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia.” (FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 116, p. 119-128, maio 2005, São Paulo: Dialética, 2005. p. 132).

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.

II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial.

III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita.<sup>119</sup>

Há distinções já previstas originalmente no texto da Constituição, essas, dada a natureza do poder constituinte originário<sup>120</sup>, são tidas como válidas. No entanto, quando a desequiparação é criação do constituinte reformador ou do legislador infraconstitucional, deve haver uma relação de pertinência entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida. Além disso, o fundamento usado para criar a distinção deve consagrar valores constitucionalmente relevantes.

A igualdade é uma conquista da sociedade e a evolução de seu conteúdo jurídico demonstra a evolução do próprio corpo social. Ela é um bom parâmetro de identificação do grau de desenvolvimento da sociedade. A Constituição do Império de 1824, por exemplo, fez previsão ao princípio da igualdade, ao dispor que “a lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, o recompensará em proporção dos merecimentos de cada um.” Igual para todos: igual para todos os seres humanos brancos; igual para todos os seres humanos negros; igual para todos os proprietários de terra; igual para todas as mulheres... enfim, cada qual em seu “grupo”, eram todos iguais perante a lei. Atualmente uma visão como essa seria inaceitável pelo sistema jurídico em vigor.

Como meio de dar concretude à igualdade, o sistema jurídico cria isonomias

<sup>119</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 12. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 47-48.

<sup>120</sup> Segundo José Afonso da Silva, “*poder constituinte* é o poder que cabe ao povo de dar-se uma constituição. É a mais alta expressão do poder político, porque é aquela *energia* capaz de organizar política e juridicamente a Nação.” Mais à frente o autor arremata: “Isso mostra que a Assembléia Nacional Constituinte constitui movimento culminante da atuação da soberania popular, porque nela, como vimos, se encarna e se exerce o poder constituinte originário, que é inicial, uno e indivisível. Por isso, encarnação da soberania do povo, não reconhece outro poder de maior hierarquia nem de igual hierarquia, porque lhe cabe definir todos os demais poderes estatais.” (SILVA, José Afonso da. *Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a Constituição*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 67; 74.). Michel Temer assevera: “Como todo movimento inaugural, não há limitações à sua atividade. *Materialmente*, o constituinte estabelecerá a preceituação que entender mais adequada [...]”. (TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 33).

“especializadas” dentro dos muitos sub-ramos do direito, como, por exemplo, a isonomia tributária. Além disso, também como forma de garantir a implementação do princípio da igualdade, o sistema cria conseqüências do princípio da igualdade, como é possível citar o princípio da paridade de armas no direito processual, o princípio da impessoalidade no direito administrativo, o princípio da *par conditio creditorum* no direito falimentar, o princípio da capacidade contributiva no direito tributário *etc.*

Sem os desdobramentos da igualdade genérica, assim como dos princípios que lhe são conseqüências, a tarefa de implementar a isonomia e a justiça seria ainda mais difícil.

#### 4.1.2 Igualdade tributária: definição e considerações gerais

Não é de hoje a previsão constitucional da igualdade tributária, conforme destaca Humberto Ávila, ao fazer um relato histórico da presença de tal princípio nas Constituições brasileiras:

O princípio da igualdade da tributação foi previsto em quase todas as Constituições. O § 15 do artigo 179 da Constituição de 1824 determinava que os cidadãos deveriam pagar tributos de acordo com suas posses. O § 32 do artigo 113 da Constituição de 1934 garantiu apenas a imunidade sobre taxas, especialmente a gratuidade dos processos. A Constituição de 1946 expressamente previu que os tributos deveriam ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo. A mesma Constituição garantiu, no § 1.º do artigo 15, o mínimo existência, de modo que os produtos essenciais à moradia, à alimentação, à vestimenta e à assistência médica estavam imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias. Esses dispositivos foram revogados pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965 e deixaram de ser incorporados expressamente à Constituição de 1967. A doutrina reafirmou, porém, que a igualdade tributária poderia ser inferida dos direitos fundamentais gerais como a igualdade.<sup>121</sup>

A igualdade é princípio jurídico que, mais do que exigir a equiparação dos sujeitos de direito que se encontrem em posição jurídica similar, impõe a identificação, à luz dos valores constitucionalmente consagrados, de quais são as situações desiguais que devam ser desequiparadas, para que, efetivamente, os sujeitos estejam em pé de igualdade.

De igual modo, em relação à isonomia tributária, que exige o mesmo tratamento tributário àqueles que estejam em situação jurídica igual e tratamento diferenciado aos que estejam em posição diferenciada.

---

<sup>121</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 347.

Na Constituição o princípio da igualdade tributária é tratado no inciso II, do artigo 150, que dispõe ser vedado aos entes tributantes “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Conforme escreve Kiyoshi Harada:

Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

[...]

Apesar de repetitiva, a norma do art. 150, II, da CF, é salutar, uma vez que, através de seu enunciado detalhado, não permite que seja escamoteado o princípio da isonomia tributária, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.<sup>122</sup>

O princípio da igualdade tributária também encontra íntima relação com o ideal de justiça, mais especificamente, com a justiça tributária. Como adverte Andrei Pitten Velloso, “serão, portanto, as determinações constitucionais e as concepções acerca da justiça tributária que possibilitarão especificar o conteúdo do princípio da isonomia em matéria tributária.”. Mais à frente o autor arremata: “Somente à luz de fins de justiça tributária resulta viável extrair do silente texto constitucional um conteúdo concreto para a noção de igualdade impositiva.”<sup>123</sup>

Para João Bosco Coelho Pasin:

El fundamento da igualdad en el ámbito tributario puede ser considerado un desdoblamiento de la concepción de igualdad nacida con la Revolución Francesa. Por este motivo, constituye una garantía en toda su extensión: representando un Derecho subjetivo comprometido con los derechos humanos fundamentales, simplemente, en razón de la densidad de su carga deóntica, que actúa en favor de los ciudadanos-contribuyentes u como un límite al poder tributario del Estado-fiscal.<sup>124</sup>

À isonomia tributária também são aplicáveis os conceitos de igualdade na lei e perante a lei<sup>125</sup>, assim como a igualdade formal e a igualdade material. Por isso, se o legislador

<sup>122</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 379.

<sup>123</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 142; 144.

<sup>124</sup> PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho tributario y ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010. p. 120.

<sup>125</sup> Segundo Klaus Tipke: “A justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito Tributário pela *igualdade na distribuição da carga tributária* (Gleichbelastung).” (TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio

tributário deve tributar isonomicamente, o mesmo se diz em relação à Administração tributária, que não pode desigualar contribuintes.

Tributar isonomicamente, no entanto, não significa tributar a todos de forma igual. Pelo contrário, fazendo isso, o legislador tributário estaria a malbaratar o cânone da igualdade que, ademais de exigir igualdades, impõe as devidas desigualdades. Daí consagrar-se o princípio da igualdade dando “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo” e dando “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”, conforme disposições expressas das alíneas “c” e “d”, do inciso III, do artigo 146, da Constituição<sup>126</sup>.

Seria uma aplicação falaciosa do princípio da igualdade se cooperativas fossem tratadas como sociedades empresariais. O mesmo se diz em relação a eventual tratamento idêntico conferido a toda e qualquer sociedade empresarial, a despeito da distinção de seu porte econômico. Cooperativa não é sociedade empresarial, assim como microempresário e empresário de pequeno porte são sujeitos de direito distintos das sociedades empresariais de grande porte.

Disposições como as citadas, que exigem tratamento próprio às cooperativas e aos microempresários e empresários de pequeno porte, apenas deixam expresso aquilo que já está implícito na definição do conceito de igualdade.

Nem sempre, no entanto, a igualdade é realizada como deveria. Basta se voltar, por exemplo, para a tributação sobre a propriedade predial e territorial urbana. Imóveis visivelmente destinados à população de baixa renda não podem, quando servem de moradia para seus proprietários, serem tributados como mansões de alto padrão. Por isso, parecem bem-vindas explicitações daquilo que, em princípio, possa parecer óbvio<sup>127</sup>.

É preciso, portanto, identificar os sujeitos que devem ser desiguais, bem como

Fabris Editor, 2012. p. 16).

<sup>126</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

<sup>127</sup> Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, critica a expressão “sempre que possível”, prevista no § 1.º, do artigo 146, da Constituição, entendendo-a óbvia (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 260). Celso Antônio Bandeira de Mello faz o mesmo em relação à Emenda Constitucional 19/1998, que inseriu, no *caput*, do artigo 37, da Constituição, o princípio da eficiência (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 47, de 5.7.2005, São Paulo: Malheiros, 2005. p. 109). No entanto, talvez, o Estado brasileiro ainda precise de redundâncias e obviedades.

quais os critérios de legítima desequiparação. Lembrando que a desequiparação deve ser empreendida para atender aos mais elevados valores constitucionais.

Como na igualdade genérica, o estabelecimento de discriminações engendradas para cumprir o princípio da isonomia, não é tarefa fácil e deve obedecer a critérios constitucionais, senão a desequiparação será arbitrária e inconstitucional<sup>128</sup>.

José Eduardo Soares de Melo escreve:

[...] o legislador não deve considerar pessoas diferentes, salvo se ocorrerem manifestas desigualdades. O aforismo de que a “regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam”, não representa mero jogo de palavras, ou simples recomendação ao legislador como norma programática, mas um postulado obrigatório, imprescindível para o exercício da atividade jurídica.

Deveras problemático, tormentoso, intrincado e difícil precisar o conceito e os limites da igualdade, o tratamento isonômico a ser observado pelo legislador que não pode discriminar arbitrariamente, devendo observar o requisito constitucional da correlação lógica entre o fator do *discrimen* e a diferenciação conseqüente.<sup>129</sup>

As considerações feitas acima a respeito dos critérios de legitimidade da discriminação, utilizáveis à isonomia genérica, *mutatis mutandis*, também se aplicam à igualdade tributária. Assim, de início, é preciso lembrar que a própria Constituição, originariamente, já criou desequiparações, as quais, dada a natureza do poder constituinte originário, são tidas como válidas. Por sua vez, quando a desequiparação é criação do constituinte reformador ou do legislador infraconstitucional, deve haver relação de pertinência entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida. Além disso, o fundamento usado para criar a distinção deve consagrar valores constitucionalmente relevantes. Caso contrário, como alerta Leandro Paulsen, haverá ofensa à isonomia quando o tratamento diferenciado não estiver “alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta.”<sup>130</sup>

Já foi dito acima que a isonomia não se confunde com identidade, daí não ser a igualdade um conceito absoluto, tratando-se ela de algo relacional, ou seja: igualdade em

<sup>128</sup> O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a inscrição no SIMPLES por parte de cooperativas dedicadas à área da educação: “Tem direito de inscrever-se no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuição de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, a cooperativa dedicada à direção de unidades de ensino e educação, mediante curso completo em qualquer grau e curso técnico profissionalizante.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 436017 – Emb.Decl. No Ag.Reg. no Recurso Extraordinário*. Relator: Min. Cezar Peluso. Segunda Turma. Julgamento 09/12/2008. DJ n. 232 de 11/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606711>>. Acesso em: 20 fev. 2014).

<sup>129</sup> MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 28.

<sup>130</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008. p. 202.

relação a algo. Segundo Luís Eduardo Schoueri, para concretização da igualdade “é preciso que se tenha um critério de comparação. Ou seja: para que se atenda ao Princípio da Igualdade, percorrem-se duas etapas: primeiro, encontra-se um critério e, em seguida, comparam-se as situações a partir do critério eleito.”<sup>131</sup>.

José Arthur Lima Gonçalves oferece um roteiro a respeito da identificação de tais critérios, sendo que o intérprete deve: 1. Dissecar a regra-matriz do tributo em questão; 2. Detectar a ocorrência de discriminação; 3 Identificar o elemento de discriminação empregado; 4. Uma vez identificado o *discrímen*, analisar se o critério onera ou beneficia o grupo discriminado, assim como se o elemento de *discrímen* reside no sujeito ou na situação; 5. Aferir a existência de correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado; 6. Perquirir a efetiva ocorrência da relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional.<sup>132</sup>

#### 4.1.3 Meios de implementação da isonomia tributária

Outro ponto importante a ser tocado a respeito da igualdade tributária é o que se refere aos meios de sua implementação. Todavia, conforme anota Andrei Pitten Velloso, não há um único critério firme e preciso para a implementação da igualdade em todos os tributos existentes no sistema tributário, pelo contrário, a isonomia no direito tributário se faz por meio de critérios peculiares a determinado tributo:

[...] para formular juízos acerca da igualdade do sistema, não se pode considerar apenas um dos critérios de concretização da isonomia tributária em âmbitos específicos (a capacidade contributiva no domínio dos impostos, a equivalência no das taxas, etc.), mas sim a totalidade de tais critérios e as diferentes formas de imposição. Os juízos de igualdade global devem apoiar-se em juízos setoriais (igualdade em matéria de impostos, taxas, etc.), com os quais em geral se harmonizarão.<sup>133</sup>

Dessa maneira, tributo cuja materialidade seja manifestação de riqueza, em geral, tem maior aptidão à capacidade contributiva, em síntese, porque seu pressuposto fático é a

<sup>131</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 328.

<sup>132</sup> GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 69.

<sup>133</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 210-211.

capacidade contributiva manifestada pelo sujeito passivo. Já nos tributos indiretos<sup>134</sup>, por ocorrer o “repasso” da exação ao contribuinte de fato, a capacidade contributiva se revela como fator insuficiente, ao menos se aplicado isoladamente, já que o contribuinte de direito pode revelar baixa capacidade contributiva, ao passo que o contribuinte de fato pode revelar alta capacidade contributiva. Nesse caso, a seletividade, em princípio, acaba sendo instrumento mais eficiente de realização do princípio da igualdade tributária.

Há tributos, no entanto, cuja materialidade não corresponde à manifestação de riqueza do sujeito passivo da relação obrigacional. Indiretamente, ela pode até revelar manifestação de riqueza, mas esta não é seu pressuposto fático. É o caso, por exemplo, das taxas devidas pelo exercício regular do poder de polícia administrativa. Pode até ser que o requerimento de licença para construir revele tratar esta de uma vultosa residência. No entanto, não é o fato “ser proprietário de vultosa residência” que faz nascer a relação jurídico-obrigacional, já que esta é desencadeada pelo exercício do poder de polícia, concernente à verificação da regularidade do projeto, frente à legislação. Caso a expressão econômica da residência fosse elemento relevante, poderia haver incompatibilidade com o § 2.º, do artigo 145, da Constituição<sup>135</sup>, que veda que taxa tenha a mesma base de cálculo de imposto.

Sob esta perspectiva, nas taxas a igualdade melhor se perfectibiliza mediante o emprego da equivalência, conforme escreve Andrei Pitten Velloso: “a graduação das taxas há de se orientar pelo critério da equivalência, a fim de se lograr uma proporcionalidade estrita entre os gastos suportados em razão das atividades estatais e as contraprestações exigidas dos contribuintes por elas afetados.”<sup>136</sup>. O mesmo pode-se dizer em relação às contribuições de melhoria que, igualmente, concretizarão o ideal de justiça fiscal por meio do emprego da equivalência<sup>137</sup>.

---

<sup>134</sup> “Indireto é o imposto que comporta, na operação, *dualidade* de pessoas: *contribuinte de direito* (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo – também denominado de sujeito passivo direito); e *contribuinte de fato* (aquele que efetivamente suporta o ônus do imposto – também denominado de sujeito passivo indireto). O fenômeno da ‘transferência do ônus do tributo’ é também conhecido como ‘transladação’ ou ‘repercussão.’” (CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n. 42, de 19.12.2003*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 104-105). Segundo Yoshiaki Ichihara a figura do contribuinte de fato não existiria no sistema jurídico vigente (ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário: atualizado até EC 67/10 e LC 138/10*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 194, nota de rodapé 35.). Porém, se o contribuinte de fato não existe, como explicar que será ele quem, na próxima operação, efetuará o creditamento do tributo anteriormente recolhido? O fato dele não estar no polo passivo da relação tributária para a qual ele é contribuinte “de fato”, não significa que ele não exista, em termos jurídicos, pois do repasse feito decorre consequências jurídicas. A propósito, a repetição do indébito em tais casos demonstra bem que o contribuinte indireto não é alguém alheio ao direito tributário.

<sup>135</sup> “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

<sup>136</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 206.

<sup>137</sup> Cf. Luís Eduardo Schoueri, para quem “contribuições de melhoria são espécies de tributo, justificadas pelo

Luciano Amaro, entretanto, destaca a possibilidade de, também às taxas, ser aplicável o princípio da capacidade contributiva:

Embora a Constituição (artigo 145, § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (cf., por exemplo, artigo 5º, LXXVII).<sup>138</sup>

Para Roque Antonio Carrazza, “nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade”<sup>139</sup>. No mesmo sentido, José Marcos Domingues de Oliveira, para quem:

O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto, mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua força econômica que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado.<sup>140</sup>

Ocorre, todavia, que os limites à imposição das taxas são outros, conforme adverte Humberto Ávila:

Os limites para a imposição de taxas na verdade são outros. Em primeiro lugar, deve haver uma relação de *congruência externa* entre a atuação estatal e o elemento utilizado como presunção dessa atuação. Não havendo, viola-se (em sentido elíptico) o postulado da razoabilidade-congruência. Em segundo lugar, deve haver *equivalência* entre a atuação estatal e o valor que é pago como taxa. O valor deve equivaler ao serviço ou à atividade de polícia. Não havendo, viola-se o postulado da razoabilidade-equivalência. Em terceiro lugar, deve ser preservado o *núcleo dos direitos fundamentais* afetados. O valor da taxa não poderá ser tão alto a ponto de comprometer a eficácia mínima dos direitos fundamentais.<sup>141</sup>

Nas taxas o contribuinte não está contribuindo com as despesas públicas, mas, sim,

---

princípio da equivalência, exigida dos proprietários de imóveis beneficiados por uma obra pública [...]” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 194.).

<sup>138</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 142. Para José Eduardo Soares de Melo: “A capacidade contributiva deveria ser considerada em qualquer tributo, e revelada mediante a consideração do valor do seu objeto (materialidade), e não ficar restrita unicamente aos impostos (§ 1.º, art. 145, CF).” (MELO, José Eduardo Soares. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 100-112. São Paulo: Malheiros. p. 102).

<sup>139</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p.76-77.

<sup>140</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 91.

<sup>141</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 400.

retribuindo pela atividade estatal específica que lhe fora prestada. No entanto, como adverte Humberto Ávila no excerto acima, essa exigência de retribuição não pode chegar a inviabilizar a fruição dos direitos fundamentais, daí que, em certos casos, o Estado pode e deve deixar de exigir a respectiva taxa.

O limite, portanto, não é o confisco, mas a proibição constitucional de, mediante a tributação, ser impedida a fruição de alguns direitos e garantias constitucionais.

O próprio texto constitucional revela a impossibilidade de se aplicar às taxas o princípio da capacidade contributiva, já que este expressamente veda a utilização às taxas, da base de cálculo própria dos impostos<sup>142</sup>.

Ou seja, na medida em que taxa não tem por pressuposto fático manifestação de riqueza, nem pode ter base de cálculo própria de imposto, mostra-se mais adequado para implementação do princípio da isonomia tributária, o critério da equivalência.

Além da capacidade contributiva, outros princípios constitucionais também são utilizados como meios de implementação da isonomia tributária, seja vedando tratamento desigual, seja impondo-o. Destaca-se, por exemplo, a seletividade, além da uniformidade e da não discriminação, as quais serão oportunamente analisadas.

#### 4.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Já é clássica a distinção entre tributos não vinculados a uma atividade estatal e tributos vinculados a uma atividade estatal. Aqueles têm como critério material da hipótese de incidência tributária uma atividade particular do contribuinte, realizada em sua esfera negocial privada, já esses, por sua vez, têm por critério material atividade estatal, direta ou indiretamente relacionada ao contribuinte. Se o vínculo entre a atividade estatal e o sujeito passivo for direto, estar-se-á diante de uma taxa. Caso contrário, se o vínculo for indireto, o tributo será uma contribuição. Em apertadíssima síntese, essa é a visão tradicional da ciência tributária a respeito das citadas espécies tributárias<sup>143</sup>. As disposições do Código Tributário Nacional, nos artigos 16, 77 e 81<sup>144</sup>, representam essa posição.

---

<sup>142</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 334.

<sup>143</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 123-208.

<sup>144</sup> “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Não obstante a discussão a respeito da importância ou não da destinação do produto da arrecadação do tributo para efeito de identificação de sua natureza<sup>145</sup>, o fato é que, atualmente, a tributação é feita fundamentalmente por meio de impostos e de contribuições, estas, em sua maioria, com materialidades não afetas à atividade estatal – ou seja, com materialidades “típicas” de impostos.

Sendo assim, grande parte do que se arrecada no Brasil é fruto de tributos cujas materialidades são atividades particulares, desenvolvidas no âmbito das relações intersubjetivas privadas. Tratam-se, dessa maneira, de exações cuja norma de incidência tem por materialidade “fatos-signos presuntivos de riqueza”<sup>146</sup>.

Diante disso, o princípio da capacidade contributiva ganha destaque quando o assunto é implementar a igualdade tributária e fazer justiça fiscal, já que é por meio da capacidade contributiva que, em regra, se distribui isonomicamente a carga dos tributos incidentes sobre manifestações de riqueza dos contribuintes. Segundo Roque Antonio Carrazza, a capacidade contributiva “é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*”<sup>147</sup>.

#### 4.2.1 A capacidade contributiva como meio de realização da isonomia

A orientação na qual a capacidade contributiva funciona como instrumento de implementação do princípio da igualdade tributária é majoritária na literatura do direito tributário. Regina Helena Costa afirma que a noção de capacidade contributiva não pode ser

---

“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.”

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

<sup>145</sup> Sobre o tema ver: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 215; e HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 37-50.

<sup>146</sup> Segundo Alfredo Augusto Becker, a capacidade contributiva “não se situa a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente *um fato-signo presuntivo* de sua renda ou capital”. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 528).

<sup>147</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 77.

dissociada do princípio da igualdade, sendo um subprincípio desse<sup>148</sup>. Para Roque Antonio Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”<sup>149</sup>. Para Américo Lourenço Masset Lacombe, o princípio da capacidade contributiva é um “corolário lógico da igualdade”<sup>150</sup>. Andrei Pitten Velloso identifica a capacidade contributiva como “um critério de concretização da igualdade tributária”<sup>151</sup>. Para Humberto Ávila, “a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a própria capacidade contributiva”<sup>152</sup>, sendo esta “um critério de aplicação da igualdade”<sup>153</sup>. Luís Eduardo Schoueri é ainda mais abrangente, ao sustentar que “o Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do Princípio da Igualdade.”<sup>154</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, “somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade”<sup>155</sup>.

Porém, conquanto essa visão seja majoritária na doutrina, a capacidade contributiva não é vista exclusivamente como consectário da igualdade. Para Luciano Amaro, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento, pois além de os contribuintes terem direito a tratamento isonômico, têm direito, também, a não serem tributados além de sua capacidade econômica, sendo que, caso a tributação não respeitasse tal parâmetro, a igualdade não os amparariam<sup>156</sup>.

Marco Aurélio Greco é ainda mais incisivo ao afirmar que a capacidade contributiva não é desdobramento da igualdade, já que, segundo a Constituição de 1988, primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação se justifique e, depois, este deverá ser instituído sem violação à igualdade, sendo assim, a capacidade contributiva antecederia, do ponto de vista lógico, a realização da igualdade tributária<sup>157</sup>.

O fato de a capacidade contributiva decorrer do princípio da igualdade, atuando como um critério deste, não significa, contudo, retirar-lhe a autonomia enquanto princípio do direito tributário. Da opção republicana decorre, por exemplo, os princípios da moralidade e da

<sup>148</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 41.

<sup>149</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 77.

<sup>150</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 27.

<sup>151</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 169.

<sup>152</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 160.

<sup>153</sup> Id. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 372.

<sup>154</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 332.

<sup>155</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 215.

<sup>156</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 139-140.

<sup>157</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 191.

publicidade. Atos secretos e o nepotismo, *v.g.*, ademais de serem violações aos princípios da moralidade e publicidade, são também afrontas ao princípio republicano. A “autonomia” de um princípio não é suficiente para romper o entrelaçamento existente entre os princípios. Tributar quem auferir rendimentos entre um e quarenta salários mínimos de forma igual, ademais de ser uma violação à capacidade contributiva, já que um salário mínimo não é manifestação de riqueza, configura, da mesma forma, violação à isonomia, na medida em que trata de forma igual sujeitos de direito que não se encontram em situações iguais. Então, tanto um princípio quanto outro, socorrem o sujeito que se encontra nessa situação.

O mesmo se diz em relação ao parâmetro lógico de realização dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Ainda que do ponto de vista lógico primeiro se dê concretude à capacidade contributiva, já que o legislador dos impostos deve buscar materialidades hábeis a demonstrar manifestações de riqueza e só deve contribuir com as despesas estatais quem elas revelar, isso não infirma a aplicação da capacidade contributiva como consectário da isonomia. Tome-se de exemplo o princípio da segurança jurídica, muitas vezes ele sozinho não é suficiente a implementar o valor por ele consagrado.

Daí, por exemplo, a necessidade da existência de lei, da irretroatividade, da coisa julgada *etc.* Uma instrução normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil que, além de colher fatos pretéritos, indique como contribuinte sujeito distinto do definido em lei seria tanto quanto violadora da irretroatividade como da legalidade. Sob outra perspectiva, a necessidade de edição, nesse caso, de lei, e que esta não retroaja, tanto quanto consagrar a legalidade e a irretroatividade, obedece à segurança jurídica. Da mesma forma a capacidade contributiva e a igualdade tributária. Por mais que deva o legislador perseguir fatos-signos, não significa que, assim o fazendo, não esteja, da mesma forma, prestigiando a isonomia tributária, pois, caso tome materialidades que não manifestem riqueza, tanto quanto violar o princípio da capacidade contributiva, estará a violar a igualdade, por desrespeitar situações de sujeitos que não manifestam a mesma riqueza.

Se a lei exigir imposto de renda somente a quem auferir salário mínimo, ou impuser o mesmo imposto de renda a quem auferir o mínimo e a quem percebe cem salários mínimos, da mesma forma: restarão violados os preceitos constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. O que seria do devido processo legal, por exemplo, não fossem o juiz natural, a ampla defesa, o contraditório, o duplo grau, a proibição a provas ilícitas? Malbaratar um desses princípios é também ofender o devido processo legal. Da mesma forma, em relação ao princípio da segurança jurídica, acima referido, e aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva não é sinônimo de isonomia,

mas é desdobramento deste e serve de instrumento para sua implementação. Se isso não bastasse, como se verá adiante, a capacidade contributiva é expressão ambígua, que pode ser vista tanto como pressuposto à tributação, como meio de realização da igualdade, dentre outras acepções.

#### 4.2.2 O princípio da solidariedade e a capacidade contributiva

Já foi dito que o Estado contemporâneo tem nos tributos sua principal forma de financiamento e, dentro desses, os incidentes sobre manifestações de riqueza são os mais relevantes – ao menos sob a perspectiva da arrecadação. A Constituição outorga competência tributária aos entes políticos justamente para que estes se financiem e realizem suas tarefas constitucionalmente consagradas. Por isso, a importância da função tributária exercida pelos entes políticos tendo em vista a alcançar os objetivos fundamentais da República.

A atividade tributária, portanto, é imprescindível, já que o mesmo sistema jurídico que distribui a competência tributária, concede ao cidadão uma série de direitos e garantias fundamentais, como segurança, saúde, lazer, moradia, educação *etc.*, os quais, para serem realizados, necessitam de recursos hábeis para tanto.

A função tributária deve ser exercida tanto nos limites constitucionais da competência tributária, quanto nos termos do princípio da solidariedade, pois a capacidade de contribuir com as despesas públicas não é a mesma em todos os sujeitos, aliás, em alguns, ela nem sequer existe.

Thiago Dalsenter, a respeito da solidariedade, escreve:

[...] a noção de solidariedade expressa a ideia de cooperação, de auxílio, apoio mútuo, ou, ainda, de vínculo entre indivíduos, no âmbito da sociedade; e, de forma complementar, traduzida no plano jurídico, visa à promoção da justiça social. A solidariedade pode, então, ser encarada, a partir do balanceamento entre o individual e o coletivo, com vistas à concretização da justiça social, como uma forma de garantir a dignidade da pessoa humana. Temos, aqui, portanto, a noção de solidariedade devidamente atrelada aos direitos fundamentais.<sup>158</sup>

Tributar é legislar impondo exações fiscais aos contribuintes, os quais devem pagar

---

<sup>158</sup> DALSENTER, Thiago. *A norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade na indução de comportamentos ambientalmente adequados*. 2012. 321 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012. p. 250.

tributos para, assim, ajudarem a custear as despesas públicas.

Conforme assevera José Casalta Nabais:

A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o Estado), em geral vinculada à idéia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação.<sup>159</sup>

É preciso e é inevitável, portanto, participar das despesas estatais. Conforme anota Klaus Tipke, “o princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado.”<sup>160</sup>. No entanto, nem todos contribuirão, assim como nem todos aqueles que contribuirão o farão de forma igual.

No Brasil, como já observado, a participação nas despesas públicas é feita preponderantemente por meio dos tributos incidentes sobre manifestações de riquezas dos particulares. Por isso, em princípio, melhor será a distribuição da carga tributária enquanto mais ajustada às respectivas manifestações de riquezas dos contribuintes. Por essa razão a Constituição, no § 1.º, do artigo 145, dispôs que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Segundo Luís Eduardo Schoueri:

Que dizer, entretanto, dos tributos cuja arrecadação afeta gastos a serem suportados por toda a coletividade? Tal a questão que se aplica, de modo especial, aos impostos, mas que não deixa de ser igualmente válida para as contribuições sociais e para os empréstimos compulsórios. Qual o critério de diferenciação adequado, segundo o Princípio da Igualdade?

Vale, aqui, o que já foi dito acerca da solidariedade, que constitui um dos objetivos da República, consagrados no artigo 3.º, I, da Constituição Federal. É em nome desse princípio que se afirma que o critério aceitável para a diferenciação dos contribuintes será aquele que atingir a máxima: cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos. Eis o objetivo da construção de uma nação fundada na solidariedade entre seus membros.<sup>161</sup>

O princípio da solidariedade faz com que a capacidade contributiva seja um pressuposto da tributação, na medida em que aquele que manifesta riqueza tem o dever de

<sup>159</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 119.

<sup>160</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 20.

<sup>161</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331.

contribuir com as despesas estatais.

#### 4.2.3 Os sentidos da expressão “capacidade contributiva”

A capacidade contributiva tanto é pressuposto à tributação como é limite desta. Pressuposto, pois todo aquele que manifesta riqueza e tem condições para tanto deve contribuir com as despesas estatais. Limite, pois a tributação deve ser exigida nos termos da capacidade para contribuir que é manifestada pelo sujeito. Ou seja, nesse sentido, a “capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos”, conforme assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>162</sup>.

Ives Gandra Martins faz a seguinte distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica:

[...] a capacidade contributiva diz respeito aos limites de sujeição fiscal a que o patrimônio de um contribuinte está submetido, enquanto a capacidade econômica concerne ao potencial econômico do contribuinte, mesmo que fora da alçada da imposição, como alguém sujeito a diversos sistemas impositivos, que tem capacidade econômica e poderá não ter capacidade contributiva para um dos sistemas tributários ao qual está sujeito.<sup>163</sup>

Mais à frente o autor conclui: “O certo é que para o estudo do direito tributário de determinado sistema de imposição, só interessa a capacidade contributiva, que é aquela que atrai o poder impositivo do Estado e que, se ultrapassada, pode gerar o efeito confisco [...]”<sup>164</sup>

A capacidade contributiva é uma expressão ambígua, estando a designar, no mínimo: *i.* em conjunto com o princípio da solidariedade, pressuposto à tributação; *ii.* consectário da igualdade tributária e da justiça fiscal; *iii.* critério de realização da igualdade tributária e da justiça fiscal; *iv.* limite à tributação; *v.* riquezas tributáveis analisadas abstratamente; *vi.* manifestações de riqueza concretamente verificadas.

Os itens *iv* e *v*, acima, denotam aquilo que a doutrina vem chamando de capacidade contributiva absoluta e de capacidade contributiva relativa.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva é “um parâmetro para a distinção entre

<sup>162</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 79.

<sup>163</sup> MARTINS, Ives Gandra. Breves comentários sobre a capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 10, p. 12-18, jul. 1996. São Paulo: Dialética, 1996. p. 13.

<sup>164</sup> *Ibid.* p. 15.

situações tributáveis e não tributáveis”<sup>165</sup>, segundo Regina Helena Costa, “refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para participar das despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial”<sup>166</sup>. Ou seja, é a escolha das riquezas tributáveis. Lembrando que, no Brasil, por determinação constitucional, em regra, relativamente aos impostos, parte das escolhas estão previamente delimitadas dentre as materialidades previstas nos artigos 153, 155 e 156, da Constituição<sup>167</sup>.

Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, segundo Regina Helena Costa, “reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa.”<sup>168</sup> De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira, a capacidade contributiva relativa será a parcela de riqueza que será objeto da tributação, em face de condições individuais<sup>169</sup>.

Em suma, a capacidade contributiva absoluta é a escolha da riqueza tributável, verificada objetivamente e sem qualquer vinculação a sujeito determinado. No Brasil, como dito acima, por opção constitucional, relativamente aos impostos, praticamente toda a escolha – ressalvada a competência residual da União – já foi preestabelecida. Ao passo que a capacidade contributiva relativa é a manifestação dessa riqueza, que havia sido objetivamente escolhida, em um determinado sujeito.

Compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, III, da Constituição). Para o legislador, quem auferir renda e proventos de

<sup>165</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 332.

<sup>166</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 27.

<sup>167</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.”

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

<sup>168</sup> COSTA, Regina Helena. op. cit. p. 27.

<sup>169</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 57.

qualquer natureza tem condição de ajudar a custear as despesas estatais. Essa manifestação de riqueza está sendo objetivamente analisada (capacidade contributiva absoluta ou objetiva). Ocorre que, quando determinado sujeito auferir renda ou proveito de qualquer natureza está a revelar que ele tem condições de participar das despesas públicas, eis que está revelando capacidade contributiva e esta é subjetivamente apreciável, pois manifestada por sujeito específico.

No entanto, assim como os sujeitos não são iguais, as manifestações de riqueza também não são. Surge, então, a necessidade de ajustar tais manifestações, objetivamente verificadas, às condições pessoais do sujeito que as revela. Também por isso a capacidade contributiva ser vista como critério de realização do princípio da igualdade tributária. Não é possível tributar a materialidade renda, como se todos auferissem a mesma renda e como se todos tivessem a mesma condição de, a partir da renda auferida, participar das despesas públicas.

Funcionando como critério de implementação da isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva acaba por manifestar-se, também, como um limite à tributação. Isso porque, para alcançar a capacidade contributiva relativa, é necessário graduar a imposição tributária, assim como dar a ela caráter pessoal, afinal, como dispõe o já citado § 1.º, do artigo 145, da Constituição, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Além disso, a tributação não pode descer a manifestações que efetivamente não sejam reveladoras de riquezas, assim como não pode absorver a riqueza sobre a qual incide a tributação. Daí que, o mínimo existencial e a vedação ao confisco, acabam por definir os contornos da capacidade contributiva.

#### 4.2.4 Instrumentos de realização da capacidade contributiva: a progressividade e a personalização

A capacidade contributiva absoluta é manifestada objetivamente através de hipóteses, em tese, reveladoras de riqueza e, com isso, de aptidão para contribuir com as despesas públicas. Já a capacidade contributiva relativa é a identificação concreta, em um determinado sujeito, dessa capacidade para contribuir com o erário. São tarefas distintas, a construção de um arquétipo objetivo na norma de incidência e o reconhecimento dos acontecimentos

concretos reveladores de riqueza.

Objetivamente pode-se dizer que quem presta serviço manifesta riqueza, contudo a realidade pode demonstrar que nem sempre isso é verdade, ou então, que nem sempre essa manifestação de riqueza é externada com a mesma intensidade entre sujeitos distintos. Daí a necessidade de busca por instrumentos que possam auxiliar na tarefa de identificar a capacidade contributiva relativa.

Nesse contexto, pode-se destacar a progressividade como um importante instrumento de realização da capacidade contributiva. Isso porque, se os impostos e algumas contribuições têm por pressuposto fático manifestações de riqueza que fazem presumir que os contribuintes podem custear as despesas estatais, a igualdade tributária pode se concretizar segundo a extensão da capacidade contributiva manifestada.

Como já foi dito, a igualdade tem caráter relacional, não se trata, assim, de um conceito absoluto, na medida em que os sujeitos são iguais em relação a determinado critério. Por isso, a necessidade de se perquirir a medida da igualdade ou desigualdade: igual ou desigual em quê?

Tratando-se de tributo que toma como critério material fato-signo, a graduação torna-se importante meio de concretização da igualdade. Dois sujeitos que auferem renda, por exemplo, podem ser iguais por terem a mesma cor de olhos, ou a mesma estatura, ou terem nascido na mesma cidade, no entanto, em termos tributários, o que os igualarão ou os desequipararão será a capacidade de contribuir com as despesas públicas, e não a cor de olhos, estatura ou naturalidade. Assim, a progressividade, com o estabelecimento de alíquotas maiores enquanto maior for a base de cálculo, acaba sendo uma das principais ferramentas de se fazer justiça fiscal nos tributos cujo critério material seja manifestação de riqueza.

Fernando Aurélio Zilveti entende, entretanto, que a progressividade tem fins extrafiscais e que a capacidade contributiva se realiza com a proporcionalidade, segundo ele:

A progressividade é um critério econômico de aplicar maior carga tributária àquele que, em tese, tem melhores condições econômicas para custear o Estado, distribuindo sua riqueza para atender aos direitos sociais das pessoas menos favorecidas. A progressividade é, portanto, um meio de distribuição de riquezas, no exercício da Justiça Social.

Tem a progressividade mero cunho de extrafiscalidade, como logo perceberá quem meditar profundamente sobre o tema. A proporcionalidade somada ao respeito ao mínimo existencial e à capacidade contributiva são capazes de atingir o princípio da igualdade tributária e justiça fiscal, o que é desejo entre muitos estudiosos do direito tributário.<sup>170</sup>

---

<sup>170</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 27-32, jan. 2002. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

Quando se mantém a mesma alíquota, apesar de a base de cálculo variar, o tributo é tido como proporcional, eis que o valor da exação será majorado proporcionalmente ao aumento da manifestação de riqueza. Com isso, o sujeito que auferir renda de dez salários mínimos por mês sofreria a mesma incidência daquele que percebe cem salários<sup>171</sup>.

Ocorre que, no exemplo acima, a tributação incidirá sobre ambos os sujeitos de forma igual, na mesma proporção, a despeito deles, sob a perspectiva do tamanho da renda, não serem iguais. Por conta disso, toma-se a modulação da tributação como uma das formas de alcançar igualdade.

A orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, em relação ao imposto sobre transmissão de bens a título oneroso por ato “inter vivos”, todavia, sumulou a matéria nos seguintes termos: “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel” e “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana” (Súmulas 656 e Súmula 668, respectivamente).

Mais recentemente, no entanto, em relação ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação, o Supremo Tribunal Federal entendeu válida a progressividade, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045, de relatoria para o acórdão da ministra Cármen Lúcia<sup>172</sup>.

No mesmo julgamento, em seu voto a ministra Carmén Lúcia chega, inclusive, a cotejar as técnicas da personalização e da progressividade ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana:

O próprio IPTU - que é, em princípio, um imposto real - também admite personalização. São aquelas hipóteses em que, por exemplo, se admite que as pessoas que possuem um único imóvel, e/ou que sejam acometidas de doença grave sejam dispensadas ou tenham diminuição nessa contribuição.

[...]

Se a legislação do IPTU, de outro lado, determinar minoração do imposto quando se tratar de imóvel residencial ocupado por família numerosa, ou por aposentado que

<sup>171</sup> Entendendo ser a proporcionalidade incompatível com o princípio da capacidade contributiva, Renato Lopes Becho (BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 411).

<sup>172</sup> “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562045/RS. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relatora p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgamento 06/02/2013. DJe-233. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 20 fev. 2014).

viva exclusivamente dos seus proventos ou acometido de doença grave, estará subjetivando o imposto real.<sup>173</sup>

O acórdão do referido julgamento se desprende da antiga jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a progressividade da capacidade contributiva somente seria aplicável aos impostos pessoais:

No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos § 2º e § 4º do art. 182, ambos da CF.<sup>174</sup>

Tomar todas as manifestações de riquezas, independentemente de sua intensidade, como sendo iguais, impondo-lhes a mesma carga tributária, viola o princípio da capacidade contributiva – e também da igualdade. Não se pode olvidar que a riqueza pode manifestar-se em níveis distintos, o que torna os contribuintes diferentes entre si (segundo o critério “manifestação de riqueza”). Dada essa circunstância, a progressividade tem papel importante para a concretização da capacidade contributiva.

No entanto, embora seja uma ótima ferramenta de realização da capacidade contributiva e, por via de consequência, do princípio da igualdade tributária, a progressividade, por si só, não consegue distribuir equitativamente a carga tributária. Ainda que se tome o tamanho da renda como base para graduação dos impostos, é preciso o estabelecimento de outros contornos para, de fato, tratar os iguais como iguais. Isso porque dois sujeitos que auferem a mesma renda podem ter aptidões econômicas distintas para contribuírem com as despesas estatais. Um deles pode ser solteiro, morar com os pais, não ter filhos nem qualquer outro tipo de dependente, além de gozar de ótima saúde. O outro, por sua

<sup>173</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 562045/RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relatora p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgamento 06/02/2013. DJe-233. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 20 fev. 2014 Voto da Ministra Ellen Gracie.

<sup>174</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 153771/MG*. Relator: Min. Carlos Velloso. Relator p/ Acórdão: Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. Julgamento 20/11/1996. DJ 05/09/1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+153771%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/abmhxzt>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

vez, pode ter que custear os gastos de educação de um dos filhos e o tratamento médico do outro, além de arcar com o aluguel e com todas as demais despesas da casa. Esses sujeitos, por mais que, em princípio, pudessem ser vistos como se estivessem na mesma faixa de riqueza, não podem ser considerados iguais para efeito de tributação por meio do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Este ajuste às características pessoais do contribuinte pode ser chamado de personalização que, segundo Luciano Amaro:

[...] traduz-se na adequação do gravame fiscal às *condições pessoais* de cada contribuinte. É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar-se o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta.<sup>175</sup>

Por isso, o § 1.º, do artigo 145, se refere ao “caráter pessoal” que deve ser dado aos impostos. Dar caráter pessoal ao tributo significa criar mecanismos de acerto para atender às condições pessoais dos contribuintes, a fim de que, da melhor forma possível, seja alcançada a real capacidade que o contribuinte dispõe para ajudar a arcar com as despesas públicas. As deduções no imposto de renda de pessoas físicas são um bom exemplo disso. O mesmo se diz em relação à distinção de alíquotas em relação ao uso do bem móvel ou imóvel, assim como da localização deste, que também contribuem à personalização do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

Outra forma que também parece ser viável para dar caráter pessoal ao tributo é quando são estabelecidas graduações de acordo com o porte da empresa. Por mais que, desde 2003, com o advento da Emenda Constitucional 42 (que incluiu a alínea “d”, ao inciso III, do artigo 146, da Constituição), essa graduação, segundo o porte da empresa, seja realizada por determinação constitucional, ao que parece ela também é decorrente da necessidade de se dar caráter pessoal aos impostos incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços. Assim, mesmo em terrenos do direito tributário nos quais, em um primeiro momento, somente se admitem a graduação segundo o grau de essencialidade do produto é possível, em alguns casos, ser dado contornos a fim de atribuir ao tributo “caráter pessoal”.

Percebe-se, com isso, que a personalização não é aplicável com exclusividade aos tributos pessoais, por mais que possa calhar melhor nesses. Em razão disso, não se descarta de

---

<sup>175</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 140.

plano sua aplicação aos tributos indiretos e aos tributos reais<sup>176</sup>, embora seja uma tarefa mais árdua. Talvez a personalização não seja o único ou o melhor meio de alcançar a isonomia quanto a esses tributos, no entanto, descartá-la de antemão também não é a melhor alternativa.

Parece ser possível conjugar as qualidades do imóvel e do contribuinte para distribuir de forma mais equânime o custo da ação estatal. Por mais que o valor venal, as dimensões do imóvel, sua destinação e localização sejam um bom instrumento de aferir a capacidade contributiva do contribuinte, é válido cumular tais dados ao número de imóveis, por exemplo, de que é proprietário o contribuinte. Pode ser que quem seja proprietário de vinte imóveis na periferia disponha de mais capacidade contributiva do que o titular de um único imóvel situado na área central. A quantidade de imóveis de que o contribuinte é proprietário, assim como a soma desses, são elementos relevantes na busca pela isonomia. Esses critérios não são excludentes entre si.

Ser proprietário de imóvel faz presumir que o sujeito tenha condições de contribuir com as despesas públicas, todavia isso não significa que o proprietário, considerado em uma situação concreta, de fato o tenha, ou mesmo o tenha como outros proprietários. Essa, a propósito, é a distinção entre a capacidade contributiva absoluta e relativa.

A personalização não é um instrumento para, isoladamente, realizar a capacidade contributiva nos tributos reais e nos tributos indiretos, mas, como já dito, descartá-la de antemão e por completo não é a melhor alternativa.

Não é demais repetir que, de acordo com o comando constitucional, “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” e não segundo o tamanho da manifestação de riqueza isoladamente considerada. O tamanho da manifestação de riqueza não é a capacidade contributiva, mas sim um dos critérios para sua identificação. O critério hábil a equiparar ou desequiparar é a capacidade que o contribuinte tem para custear o Estado. A manifestação de riqueza isoladamente considerada é um elemento, mas não o único, caso contrário, a Constituição não teria se referido ao caráter pessoal. Da mesma forma como não teria dito que a graduação é segundo a capacidade do contribuinte, e, não necessariamente, segundo o vulto da manifestação de riqueza.

Não aplicar, quando possível, a progressividade e a personalização aos tributos

---

<sup>176</sup> Segundo Geraldo Ataliba, “são impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado [...] São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 141; 142.).

indiretos e aos tributos reais é negar que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária sejam alcançados com a máxima eficiência possível.

Pode ser que a conjugação desses vários critérios não seja tarefa fácil, seja do ponto de vista da elaboração da norma de incidência, seja, posteriormente, aplicando-a e fiscalizando sua aplicação. Contudo, antecipadamente negar seu uso não é o melhor caminho.

Segundo Roque Antonio Carrazza a capacidade contributiva que deve ser aplicada é a objetiva “porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* [...]”. Ainda segundo este autor:

[...] a capacidade contributiva revela-se, no caso do IPTU, com o próprio imóvel urbano. Do contrário, não se teria mais mãos a medir. Apenas à guisa de exemplo, dois proprietários de imóveis urbanos idênticos pagariam IPTUs diferentes só porque um deles é rico industrial e o outro, modesto aposentado.<sup>177</sup>

“Só” porque um é rico e o outro não, devem eles arcar com carga tributária distinta? Sim, a resposta é absolutamente afirmativa. O exemplo acima demonstra exatamente a injustiça e a quebra de isonomia provocada pela aplicação exclusiva da capacidade contributiva objetiva. Aliás, ele é violador, inclusive, do princípio da solidariedade, que fundamenta e autoriza a tributação.

Em sentido diverso, escreve Gabriel Lacerda Troianelli: “sendo o princípio da capacidade contributiva a expressão máxima da justiça fiscal, também não é de igual modo razoável que o princípio se aplique somente aos tributos de caráter pessoal e não sobre os de caráter real [...]”.<sup>178</sup>

O mesmo se diz em relação ao típico exemplo do mendigo que é sorteado com um imóvel. Parece evidente que ele não tenha condições para contribuir com as despesas públicas. Na verdade, o exemplo em questão, serve justamente para demonstrar a injustiça provocada pela aplicação exclusiva da capacidade contributiva absoluta, sem que nem ao menos se tente aplicar outras técnicas para melhor distribuir a carga tributária.

A sensação que se tem quando se toma exclusiva e objetivamente a manifestação de riqueza (ser proprietário de veículo automotor, auferir renda *etc.*) é de que faltam dados para que se faça justiça na distribuição da carga tributária. Daí a importância de se tentar “dar caráter pessoal” à tributação.

<sup>177</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 80; 96.

<sup>178</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e a capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, p. 43-51, fev. 2000. São Paulo: Dialética, 2000. p. 48.

Repita-se: não é tarefa fácil dar caráter pessoal aos tributos indiretos e aos tributos reais, no entanto, descartá-la de plano não é a melhor resposta. É dever do legislador buscar adaptar o máximo possível a capacidade contributiva objetiva à capacidade contributiva subjetiva. O mesmo se diz em relação à progressividade. Somente pela circunstância de o tributo ser real não se pode afastar sua aplicação<sup>179</sup>.

A capacidade contributiva serve para demonstrar em que medida o contribuinte pode participar das despesas estatais<sup>180</sup>, não aplicar seus critérios – progressividade e personalização – resulta não apenas em ofensa à capacidade contributiva, mas ao próprio princípio da igualdade tributária.

Progressividade, personalização, seletividade, são critérios que, em maior ou menor grau, são usados para distribuir melhor a carga tributária. Não deve haver uma prévia prevalência de um sobre o outro, assim como, de antemão, nenhum deles deve ser descartado.

#### 4.2.5 Delimitadores da capacidade contributiva: o mínimo existencial e o confisco

É decorrência da opção republicana que igualdades e desigualdades entre os cidadãos sejam respeitadas pelo legislador e pelo aplicador da legislação. O princípio da igualdade deve ser um dos cânones de um Estado que se diz democrático e de direito.

A tributação existe para instrumentalizar o Estado, a fim de que este alcance seus desideratos constitucionalmente consagrados, daí que a tributação decorre, também, do princípio da solidariedade. Os cidadãos têm, portanto, que ajudar a custear o Estado. Porém, cada qual participará conforme sua capacidade, a qual é medida por meio de manifestações de riqueza, manifestações estas que são aferidas segundo elementos que deem à tributação caráter pessoal e segundo a extensão da riqueza manifestada.

---

<sup>179</sup> Em relação à progressividade do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, Roque Antonio Carrazza escreve: “A nosso sentir, com exceção daqueles poucos impostos (como o ICMS e o IPI) cujas regras-matrizes constitucionais os incompatibilizam com a progressividade, *todos* os demais devem ser progressivos, para que possam ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 78). Em sentido contrário, Luciano Amaro, para quem a “progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva.” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 142).

<sup>180</sup> Para Regina Helena Costa, capacidade contributiva é “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”. (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 91).

A questão que se coloca é a seguinte: a partir de quando é possível dizer que se está diante de uma autêntica manifestação de riqueza tributável e até em que medida pode ela ser tributada? Enfrentar esse problema é tratar da delimitação da capacidade contributiva. Ou seja, a partir de quando há riqueza tributável e até quanto a riqueza suporta tributação.

Uma das perspectivas da capacidade contributiva é observá-la como pressuposto da tributação<sup>181</sup>. Isso porque deve participar das despesas estatais aquele cidadão que manifesta riqueza. Contudo, não é qualquer rendimento, por exemplo, que caracteriza renda tributável, ademais, a tributação não pode ser tal que consuma a riqueza manifestada.

Segundo Ricardo Lobo Torres:

O princípio da capacidade contributiva não justifica a incidência sobre o mínimo necessário à vida nem sobre a totalidade da riqueza, eis que está contido entre as imunidades do mínimo existencial (art. 5.º, XXXIV, LXXIV, LXXVI) e a proibição de confisco (art. 150, IV), que constituem direitos individuais do cidadão.<sup>182</sup>

Em outra obra, o mesmo autor, escreve: “a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade.”<sup>183</sup>. Ou seja, a imposição tributária deve ser realizada a partir do mínimo existencial, até a margem que não possa ser considerada confiscatória.

Para Misabel Abreu Machado Derzi:

*Do ponto de vista subjetivo*, a capacidade contributiva somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que *não estão disponíveis para o pagamento de impostos*.<sup>184</sup>

Para Klaus Tipke, “cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis.”<sup>185</sup>

Se a capacidade contributiva é um pressuposto à tributação, na medida em que revela

<sup>181</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 28.

<sup>182</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 95.

<sup>183</sup> Id. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 138.

<sup>184</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 692-693. Grifo no original.

<sup>185</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 21.

riqueza de quem pode contribuir com as despesas estatais, o mínimo existencial funciona como um pressuposto negativo à tributação, pois as manifestações econômico-financeiras hábeis a fazer jus ao mínimo, não são reveladoras de riquezas tributáveis.

Roque Antonio Carrazza lembra que os recursos para cobrir as despesas para satisfazer necessidades básicas como alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte *etc.*, previstas nos artigos 6.º e 7.º, da Constituição, e não podem ser alcançados pelos impostos: “tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não-incidência ou mediante oportunas deduções legalmente autorizadas.”<sup>186</sup>

De fato, se o Estado brasileiro deve ser fundado na dignidade da pessoa humana<sup>187</sup> e se a Constituição, nos artigos 6.º e 7.º, dentre vários outros direitos, garante “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância”, não faz sentido impor tributação que inviabilize a fruição de tais direitos.

Não se trata, simplesmente, de garantir a manutenção da “fonte” pagadora de tributos, mas sim sua sobrevivência digna à luz das disposições constitucionais. Se o Estado não é capaz de realizar materialmente os direitos garantidos constitucionalmente, impor tributação que inviabilize tal fruição é flagrantemente inconstitucional. Por isso é questionável a constitucionalidade das tabelas de imposto sobre a renda que vêm sendo editadas<sup>188</sup>, na medida em que a faixa não tributada não garante renda hábil à fruição de todos esses direitos e garantias. A rigor, o numerário necessário ao gozo de tais direitos nem sequer deve ser qualificado como “renda”.

Em verdade, em um sistema tributário como o brasileiro, cuja tributação incide, preponderantemente, sobre o consumo e sobre a “renda” do trabalhador assalariado, parece uma utopia falar em mínimo existencial. Em território brasileiro o mínimo existencial continua sendo letra morta dentro dos livros de direito tributário.

O mesmo se diz em relação à atividade empresarial. São fundamentos da República “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” (cf. artigo 1.º, IV, da Constituição). Além disso, também por determinação constitucional, a ordem econômica é fundada na valorização

---

<sup>186</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 90.

<sup>187</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
[...]

III - a dignidade da pessoa humana;”  
<sup>188</sup> RECEITA FEDERAL. *Alíquotas do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – a partir do exercício de 2012*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 21 fev. 2014.

do trabalho humano e na livre iniciativa (cf. *caput*, do artigo 170). Por isso, parece ser extensível à atividade econômica a noção de mínimo existencial, a fim de que se fixe um limite mínimo a partir do qual a tributação deve ser vedada, sob pena de não se garantir a livre iniciativa.

Em suma, tratando-se de tributos cujas materialidades sejam fatos reveladores de riqueza, estes somente podem ser validamente exigidos se incidentes a partir de manifestações econômico-financeiras suficientes para garantir o mínimo existencial, tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas que exploram atividade econômica.

Quem manifesta riqueza – autêntica riqueza tributável, diga-se – deve contribuir com as despesas públicas. Aqui a capacidade contributiva atua como pressuposto à tributação, que, a depender da natureza do tributo, será graduada conforme a disponibilidade econômica para contribuir for aumentando. Dessa forma, enquanto maior a base de cálculo maior será a alíquota. Trata-se do estabelecimento do regime progressivo de tributação. Porém, quando a progressividade for cabível, até quanto a alíquota poderá progredir? Há um limite para fixação de alíquotas? Se, sim, qual?

Respondendo ao questionamento pode-se dizer que a alíquota progredirá até que não seja considerada confiscatória. O confisco age na delimitação do campo tributável. Daí dizer-se que ele é um instrumento de delimitação da capacidade contributiva, eis que as alíquotas serão progressivas até que não sejam consideradas confiscatórias. Assim, se o mínimo existencial estabelece o “pisso”, a vedação ao confisco fixa o “teto” à tributação.

Segundo a Constituição, no artigo 150, V, é vedado aos entes tributantes “utilizar tributo com efeito de confisco”. Conforme registra Roque Antonio Carrazza, “é confiscatório o tributo que, por assim dizer, *esgota* (ou tem a potencialidade de *esgotar*) a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, que não leva em conta sua capacidade contributiva.”<sup>189</sup> A noção de confisco está relacionada ao ato de apropriação de bens particulares pelo Estado, algo equivalente a tomar para o fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do erário, sem válido fundamento jurídico para tanto. Para Hugo de Brito Machado, “tributo *com efeito de confisco* é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade.”<sup>190</sup>

De acordo com Leandro Paulsen:

---

<sup>189</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 110.

<sup>190</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 166, p. 93-113, jul. 2009. São Paulo: Dialética, 2009. p. 94.

Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.<sup>191</sup>

Para Estevão Horvath, o princípio do não confisco no direito tributário normalmente é visto como *i.* projeção do princípio da capacidade econômica; *ii* um componente a mais da justiça tributária; e *iii.* limite à progressividade<sup>192</sup>.

Tratando de limites à tributação, Luís Eduardo Schoueri escreve:

A proibição do exagero ganha especial importância quando se tem em conta a necessidade de se encontrarem limites à tributação. Como visto no Capítulo I, o Estado do século XXI já não mais tolera que a tributação se dê sem limites; a sociedade exige que parte de seus recursos seja preservada. Não se justifica uma tributação excessiva por parte do Estado se com aqueles recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, enquanto, ao mesmo tempo, tais recursos, nas mãos da sociedade civil, revelam-se mais aptos a promover a inclusão social.<sup>193</sup>

Estevão Horvath sustenta, ainda, que tanto quanto a capacidade contributiva, a vedação ao confisco igualmente faria parte do sistema, mesmo que inexistisse dispositivo constitucional expresso a respeito:

[...] ainda que não existisse o princípio da capacidade contributiva previsto de forma explícita, ele seria decorrência inexorável da isonomia das pessoas com relação à tributação. De igual modo, a proibição de tributo confiscatório, caso não disposta expressamente no corpo da Constituição, decorreria implicitamente da proteção que esta atribui ao direito de propriedade e também do princípio da capacidade contributiva. Efetivamente, se este último postulado prega que todos devem contribuir (visando ao bem comum) aos gastos públicos, na medida de suas possibilidades, isto significa que *todas as pessoas* devem ser tributadas (afora as exceções que decorram de outros princípios) e devem sê-lo na proporção de suas possibilidades econômicas. Isto, por sua vez, implica que a tributação *não pode ir além dessas possibilidades*, sob pena de ser confiscatória.<sup>194</sup>

De fato, o confisco é vedado independentemente da previsão expressa contida no artigo 150, V, pois a Constituição tutela a propriedade privada, por meio do artigo 5.º, XXII e artigo 170, II, por mais que ela própria crie exceções (cf., v.g., artigos 5.º, XXIV; 182, § 4.º,

<sup>191</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008. p. 228.

<sup>192</sup> HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 31-32.

<sup>193</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 338.

<sup>194</sup> Idem. p. 32. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 166, p. 93-113, jul. 2009. São Paulo: Dialética, 2009. p. 113. Grifo no original).

II; 184, artigos 5º, XLV e XLVI, “b”).

Em matéria tributária a Constituição foi ainda mais incisiva, vedando a tributação com “efeito” de confisco. Conforme registra Andrei Pitten Velloso, “é preciso ter em mente que não se proíbe propriamente o confisco tributário, mas a tributação com efeitos de confisco. A vedação considera os efeitos, e não a medida (ou seja, a tributação em si)”<sup>195</sup>.

Dessa forma, a pretexto de impor exações fiscais a tributação não pode ser de tal maneira que esgote a riqueza tributada. Fazendo isso, o Estado vai muito além da capacidade contributiva do sujeito passivo, razão pela qual a vedação ao confisco ajuda a traçar os contornos da riqueza que pode sofrer tributação.<sup>196</sup>

Com isso, a Constituição tenta evitar que a riqueza privada tributável seja anulada pelo Estado. Em síntese, a tributação não pode ser de tamanha força que absorva a coisa ou a renda do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ou seja, por mais que a tributação, sob certa perspectiva, seja uma forma de limitação do direito de propriedade, não poderá ela ser de tamanha magnitude que chegue a esgotar a propriedade privada tributada.

A vedação ao confisco também se liga à noção de modulação da tributação e de sua distribuição equânime. Exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo a melhor distribuição da tributação.<sup>197</sup>

Tormentosa é a questão do estabelecimento de critérios precisos para a identificação de um tributo confiscatório, pois, conforme esclarece Luciano Amaro:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.<sup>198</sup>

Conforme a doutrina vem sustentando, confisco é conceito jurídico indeterminado, o que inviabiliza a utilização de um número determinado, a partir do qual seria a tributação

---

<sup>195</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 279. Grifo no original.

<sup>196</sup> Andréia Minussi Facin sustenta que a vedação ao confisco também é aplicável às multas tributárias (FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “confisco” tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 7-19, maio 2002. São Paulo: Dialética, 2002. p. 18. No mesmo sentido, tem decidido o Supremo Tribunal Federal, na ADI 1.075-MC, de relatoria do ministro Celso de Mello. Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 166, p. 93-113, jul. 2009. São Paulo: Dialética, 2009. p. 103).

<sup>197</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 89.

<sup>198</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 145. Grifo no original.

confiscatória. Isso faz com que a análise se torne casuística<sup>199</sup>.

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destaca-se voto do ministro Celso de Mello que identifica a confiscatoriedade também pelo total da carga tributária imposta ao contribuinte:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de suportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.<sup>200</sup>

Por este ponto de vista, não apenas o patrimônio das sociedades empresariais estariam a salvo, mas a sua própria atividade econômica, eis que a tributação violadora da razoabilidade e insuportável do ponto de vista econômico-financeiro, igualmente seria proibida pela vedação ao confisco, que agiria tanto na proteção da propriedade como na própria tutela da livre iniciativa e do livre exercício profissional. Dessa maneira, será confiscatória a tributação que de tão gravosa inviabilize ou dificulte sobremaneira a exploração de atividade econômica.

Confiscar é tomar para o Estado de forma ilegítima, não autorizada pelo direito, já que a própria Constituição prevê situações nas quais o particular será desapossado de seus bens, como na desapropriação e no perdimento em virtude de sentença penal condenatória (cf. artigo 5.º, incisos XXIV e XLV). Aliás, como já apontado, a própria tributação é uma espécie de “ofensa” ao direito de propriedade. A imposição tributária restringe o direito de propriedade, na medida em que colhe parcela desse patrimônio para que o Estado desempenhe

<sup>199</sup> Ver, v.g., Luiz Felipe Silveira Difini (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 84). No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal: “(...) a norma inscrita no art. 150, IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de ‘uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias’ (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, p. 196, item n. 62, 2 ed., 1986, Forense) -- e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade --, procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado. (...) não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o poder público e os contribuintes.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 712285 – Recurso Extraordinário com Agravo*. Relator: Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Julgamento 23/4/2013. DJe 28/6/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4302176>>. Acesso em: 21 fev. 2014).

<sup>200</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2010 MC/DF*. Relator: Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgamento 30/09/1999. DJ 12/04/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

seu papel. O não confisco age, portanto, vedando a tributação ilegítima, desarrazoada e desproporcional. Fazendo isso, o princípio em questão é inserido dentre os mecanismos de proteção à propriedade, tanto da pessoa física como jurídica, assim como da livre iniciativa.

#### 4.3 OUTROS MECANISMOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A diversidade de espécies tributárias, de materialidades tributáveis e de funções dos tributos faz com que seja preciso mais de um mecanismo para realização da igualdade no direito tributário. A depender de uma dessas variantes, a capacidade contributiva não será aplicada ou terá seu uso mitigado, em proveito a outros instrumentos de realização da isonomia.

##### 4.3.1 A seletividade

Em matéria tributária a isonomia, em grande parte, é obtida por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva e, quando cabíveis, seus consectários (progressividade e personalização).

Ocorre que, somente em matéria de impostos, a Constituição prevê, ao longo dos diversos incisos dos artigos 153, 155 e 156, pelo menos vinte e uma materialidades distintas. Por isso se disse acima que, de antemão, dada a multiplicidade de possíveis materialidades, não é possível descartar os critérios da progressividade e da personalização. Como exemplo, já citou-se a tributação sobre os microempresários e empresários de pequeno porte, contribuintes do imposto sobre circulação de mercadorias que, em princípio, sujeitar-se-iam à seletividade, mas que, dada sua condição especial, sofrem os efeitos da capacidade contributiva do § 1.º, do artigo 145, da Constituição, no sentido de a graduação ser feita em relação ao vulto da manifestação de riqueza e não em relação à essencialidade do bem.

Nesse contexto, a seletividade surge para somar-se a vários outros instrumentos que, em conjunto, auxiliam a implementação do princípio da igualdade em matéria tributária<sup>201</sup>. Sem dúvida é um grande desafio, uma vez que, atuando nos tributos indiretos, nem sempre é

---

<sup>201</sup> Entendendo que a seletividade é subprincípio da capacidade contributiva e a ela se subordina, Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 94).

fácil identificar e classificar os destinatários finais da exação: os consumidores.

Em relação ao consumo de gasolina, por exemplo. Talvez não seja possível identificar, dentre seus consumidores, contribuintes indiretos que requeiram tratamento peculiar. No entanto, como adiante se verá, a depender do produto é possível realizar a igualdade por meio da seletividade.

Segundo a Constituição, o imposto sobre produtos industrializados “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (artigo 153, § 3.º, I)<sup>202</sup>, já o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (artigo 155, § 2.º, III).

Para Leandro Paulsen:

Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado) ou do tipo de produto (se alimentício, de higiene, têxtil etc), sendo que o critério para tal seletividade é dado pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto. Trata-se de uma técnica que atende ao princípio da capacidade contributiva.<sup>203</sup>

Conforme registra José Eduardo Soares de Melo, “não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar arrecadação do ICMS, relativamente a bens que não sejam de primeira necessidade”.<sup>204</sup>

Seletividade é atributo do tributo, ao passo que essencialidade é qualidade do produto tributável. Hugo de Brito Machado adverte que essencial “é o absolutamente necessário, o indispensável”, o critério leva em conta, então, a necessidade ou a indispensabilidade das mercadorias, levando em conta o contexto, ou seja, “mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós.”<sup>205</sup>

<sup>202</sup> Alberto Xavier entende que este é o único critério permitido constitucionalmente de graduação do imposto sobre produtos industrializados. (XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 118, p. 09-28, jul. 2005. São Paulo: Dialética, 2005. p. 20).

<sup>203</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008. p. 314.

<sup>204</sup> MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 266.

<sup>205</sup> MACHADO, Hugo de Brito. ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008. São Paulo: Dialética, 2008. p. 51. Para Ricardo Lobo Torres: “quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional. Parece-nos, como já dissemos alhures, que, não obstante seja omissa a CF, é caso de imunidade tributária, a garantir o mínimo existencial, posto que é um predicado dos direitos da liberdade e tem fundamento pré-constitucional.” (TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 94-102, mar. 1997. São Paulo: Dialética, 1997. p. 95).

No entanto, por mais que a essencialidade seja qualidade do produto, será ela aferida a partir das necessidades dos consumidores, identificados num dado local e momento. Não é demais lembrar que, tratando-se de tributos indiretos, é o consumidor quem, efetivamente, suporta a incidência dos impostos em questão.

No mesmo sentido, escreve Ricardo Lobo Torres, ao comentar a essencialidade no imposto sobre produto industrializado, mas cuja lição também se aplica ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços:

A valoração jurídica leva sempre em consideração a pessoa do consumidor e não a do contribuinte de direito nem as qualidades intrínsecas do produto. O IPI é tributo sobre o consumo e a seletividade constitui especial manifestação do princípio da progressividade. Os incentivos e as desgravações fiscais se concedem, portanto, em homenagem ao consumidor e à utilidade que lhe oferece o produto industrializado.<sup>206</sup>

Na obra de Rubens Gomes de Souza se encontra uma graduação levando em conta o nível de essencialidade. Haveriam, assim, produtos de primeira necessidade, como roupas, gêneros alimentícios, medicamentos, produtos de semiluxo, como fumo, diversões, artigos de esporte, automóveis, os de luxo, como joias, peles, perfumes, bebidas, e os de consumo prejudicial ou inconveniente, como armas, jogos e azar e entorpecentes (quando legalmente admitida a sua venda).<sup>207</sup>

Vê-se pela passagem acima que a essencialidade é um atributo identificável em um dado momento e local. Por conta disso, produtos podem inicialmente ser tidos como não essenciais e, posteriormente, ser imprescindíveis para a sociedade, como produtos de informática, por exemplo, indiscutivelmente necessários na contemporaneidade. O inverso também é possível, se Rubens Gomes Souza via o fumo como produto de semiluxo, atualmente, inquestionavelmente trata-se de produto de uso indesejado.

Assim, a alíquota do imposto sobre produto industrializado deverá, e a alíquota do imposto sobre operação relativa à circulação de mercadoria poderá, variar conforme o nível de essencialidade do produto tributável<sup>208</sup>. Produto essencial exige menor alíquota e produto

---

<sup>206</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 94-102, mar. 1997. São Paulo: Dialética, 1997. p. 97.

<sup>207</sup> SOUZA, Rubens Gomes. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 63, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 94-102, mar. 1997. São Paulo: Dialética, 1997. p. 96.

<sup>208</sup> Roque Antonio Carrazza entende que o “poderá”, previsto no artigo 155, § 2.º, III, da Constituição deve ser lido como “deverá” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 375). Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *ICMS*. Regime especial de tributação. Natureza jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 128-132, abr. 2005. São Paulo: Dialética, 2005. p. 132).

menos essencial requer maior alíquota<sup>209</sup>.

A variação, portanto, não será, em princípio, conforme manifestação de riqueza do contribuinte, se o fosse o tributo seria progressivo e não seletivo, pois a progressividade é a variação de alíquotas conforme o vulto da manifestação de riqueza. “Em princípio”, porque, nem sempre, seletividade e progressividade se repelirão. A complexidade das relações sociais e das relações econômicas tem mostrado que não é possível afirmar, peremptoriamente, que, tratando-se de tributo indireto, a justiça fiscal somente se realizaria com o emprego da seletividade.

Por meio da seletividade são estabelecidas graduações tendo em vista o grau de essencialidade dos produtos. A depender do tipo de produto, pode ser que se identifique, com maior ou menor grau de precisão, a aptidão econômica do consumidor para contribuir com as despesas públicas. Nesse sentido, a seletividade serviria, também, para realização do princípio da capacidade contributiva e não apenas seria um recurso que seria aplicável em substituição a ele nos tributos indiretos.

Outra característica interessante é a de que pode haver variações dentro de uma mesma categoria de produtos (veículos com motorização distinta ou em relação a eletrodomésticos mais ou menos sofisticados). As possibilidades em relação à essencialidade são riquíssimas, portanto.

Ademais, a depender da natureza do produto, é possível aplicar tanto a técnica da seletividade como a da progressividade fiscal, variando esta, por exemplo, em razão do volume de consumo e do tipo de consumidor.

Tomando a energia elétrica como exemplo. Além de sofrer o influxo da seletividade (que faz com que sua alíquota deva ser menor que a de uma joia), também pode sofrer variação de alíquota a depender do tamanho do consumo e/ou do tipo de consumidor. Com isso, criam-se mecanismos de identificação da capacidade contributiva do consumidor e contribuinte de fato<sup>210</sup>. Nesse caso, o volume de consumo pode ser um indicativo da capacidade contributiva do consumidor, assim como tratar-se ou não o consumidor de

---

<sup>209</sup> Para Roque Antonio Carrazza, por mais que a seletividade seja mais facilmente implantada por meio da variação de alíquotas, isso também pode ocorrer por meio de “quaisquer técnicas de alteração quantitativa de carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 376-377).

<sup>210</sup> No mesmo sentido, Marcelo Casseb Continentino (CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 141, p. 109-119, jun. 2007. São Paulo: Dialética, 2009. p. 118-119). Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado Segundo (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 70-77, nov. 2000. São Paulo: Dialética, 2000. p. 77).

indústria, comércio, consumidor residencial *etc.*

Mais uma vez, a tarefa não é fácil, uma vez que não é em toda e qualquer situação que o nível de consumo revela maior ou menor capacidade para contribuir. Mesmo no exemplo da energia elétrica, pode ser que um casal com alta renda, mas que por viajar muito, usar chuveiro a gás e por lavar suas roupas em lavanderia, consuma menos energia elétrica que uma numerosa família carente. Todavia, não se pode olvidar que, em geral, quem consome mais energia elétrica é porque dispõe de mais aparelhos eletroeletrônicos e de maior capacidade contributiva, portanto. Contudo, se esse sistema não é perfeito, mais imperfeito ainda é tratar todos os consumidores de energia elétrica<sup>211</sup> como se fossem iguais.

O que não se admite é descartar de antemão a utilização de tais ferramentas. Dizer que somente com a técnica da seletividade se faz justiça fiscal nos impostos indiretos, não parece ser a solução mais adequada. Pode ser que, também nos tributos indiretos, a depender da natureza do produto, seja possível conciliar as técnicas de seletividade, progressividade e personalização.

#### 4.3.2 A uniformidade geográfica

Conforme o artigo 151, inciso I, da Constituição, é vedado à União:

[...] instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Hamilton Dias de Souza entende que é preciso, para validade da desequiparação, que se esteja a instituir uma política pública de fomento, quando regiões não são tratadas uniformemente:

O dispositivo não permite o estabelecimento de regimes tributários diversos entre as várias regiões. Consente apenas que para algumas delas, em virtude de suas características, possa haver incentivos. Note-se que tal figura supõe uma política de fomento, em que se exigem do seu destinatário certas ações. Diferenças tributárias

---

<sup>211</sup> E a energia elétrica é apenas um exemplo. O mesmo raciocínio pode ser usado em itens de vestuário, alimentação, etc.

sem que se verifique o fomento, mesmo que referidas a regiões menos favorecidas, são inconstitucionais.<sup>212</sup>

Para Misabel Abreu Machado Derzi, a uniformidade geográfica tem como requisitos *i.* o fato de tratar-se de um incentivo fiscal regional, *ii.* que foi instituído em favor de região ou regiões mais pobres e menos desenvolvidas; *iii.* e que, de modo algum, pode se converter em privilégio das oligarquias das regiões pobres, já que o mesmo se destina a promover o desenvolvimento socioeconômico daquela região mais atrasada.<sup>213</sup>

De fato, a parte final do dispositivo constitucional vincula a validade da desequiparação à finalidade extrafiscal de promoção do “equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

A uniformidade geográfica trata-se de decorrência de outros dois princípios: igualdade e pacto federativo. Se o tributo for instituído de forma uniforme em todo o território nacional, os contribuintes brasileiros terão o mesmo tratamento tributário, respeitando-se o cânone da igualdade<sup>214</sup>. Ademais, os entes políticos também devem receber tratamento equânime, como consectário da opção federativa.

Para Paulo de Barros Carvalho, o princípio da uniformidade geográfica:

É fácil ver, nas suas dobras, mais uma confirmação do postulado federativo e da autonomia dos Municípios, posto que o constituinte vedou a eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou ao Distrito Federal, em prejuízo dos demais.<sup>215</sup>

Em verdade, tributar distintamente a fim de promover “o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”, ademais de ter raiz dentre os objetivos da República, trata-se de manifestação do princípio da igualdade material que, muito mais do que equiparações, impõe que se criem as desigualdades necessárias entre aqueles que não se encontram na mesma posição jurídica. Novamente, tem-se um dispositivo

<sup>212</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 8-9.

<sup>213</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 159.

<sup>214</sup> André Luiz Martins e Thiago da Paixão Ramos Botelho, exemplificam: “Basta imaginar dois contribuintes vizinhos que, sendo de mesmo porte, exercem a mesma atividade em uma região de fronteira entre Estados. Não há dúvidas de que eles, sendo de mesmo porte, exercendo a mesma atividade e estado situados na mesma região socioeconômica, estarão em situação equivalente. A única diferença é que, por ocuparem uma região de fronteira, estão geograficamente localizados em Estados diferentes, mas que de maneira nenhuma retira a identidade socioeconômica da região.” (MARTINS, André Luiz; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 147, p. 16-21, dez. 2007. São Paulo: Dialética, 2007. p. 20).

<sup>215</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 217.

a explicitar aquilo que já estava nas implicitudes da isonomia, afinal, inquestionavelmente há regiões brasileiras que são absolutamente desiguais entre si, e, como tais, exigem tratamento peculiar.

#### 4.3.3 A não discriminação

Em complemento ao conteúdo da uniformidade geográfica, disposto no artigo 151, inciso I, da Constituição, e também como consectário do princípio da igualdade tributária, tem-se a não discriminação, previsto no artigo 152, da Constituição, que veda “aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”<sup>216</sup>

O princípio em questão veda que ente tributante, visando à proteção do contribuinte situado em seu âmbito territorial, tribute-o de forma mais branda que outros que se encontrem em distintos Estados ou Municípios. Ou seja, somente pelo fato de o produtor, vendedor ou prestador do serviço estar sediado em outro Estado ou Município.

Para Roque Antonio Carrazza:

Este dispositivo, como é fácil perceber, veicula o *princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços*, que visa, em última análise, assegurar, no mercado nacional, tratamento tributário isonômico a todas as pessoas físicas ou jurídicas que desenvolvam suas atividades econômicas no âmbito interestadual ou intermunicipal.<sup>217</sup>

Paulo de Barros Carvalho assinala:

Em consonância com essa regra constitucional (art. 152), a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a *bens e serviços de qualquer natureza*.<sup>218</sup>

Ainda que seja uma ferramenta tributária, a não discriminação também repercute no

---

<sup>216</sup> Para Andrei Pitten Velloso, o princípio da não discriminação veio a reforçar “o princípio da uniformidade geográfica da tributação [...]”. (VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 360).

<sup>217</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 846. Grifo no original.

<sup>218</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 218. Grifo no original.

âmbito concorrencial, conforme adverte Aliomar Baleeiro:

Toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da Pessoa de Direito Público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora.<sup>219</sup>

Para Hugo de Brito Machado, o princípio em questão visa evitar a chamada guerra fiscal entre os entes tributantes<sup>220</sup>. Com isso, não se permite, por exemplo, que um Município tribute mais gravosamente um empreiteiro sediado em outro Município e que venha prestar serviço em seu território. Veda-se, portanto, que a discriminação se dê exclusivamente em razão da origem do produto ou do serviço prestado.

---

<sup>219</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 163.

<sup>220</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 308.



## 5 A IGUALDADE TRIBUTÁRIA ENQUANTO LIMITE À EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

### 5.1 LIMITES À TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A tributação implica na restrição de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, especialmente a propriedade e a liberdade. Por vezes o faz sem meias palavras, como, por exemplo, no imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana onde, anualmente, os municípios recolhem, mediante tributação, fatia da propriedade dos contribuintes. Noutras vezes a interferência é sutil. Ao compor o preço dos tributos a tributação interfere na escolha do consumidor (destinatário final da carga tributária). Fazendo isso, ela pode tanto estimular o consumo de determinado produto como restringir ou inviabilizar o consumo de outro. A escolha (liberdade) do consumidor pode vir a ser limitada, portanto.

Sendo assim, a tributação (extrafiscal ambiental) toca em pontos sensíveis, daí a necessidade de serem investigados os devidos limites dessa ação estatal que, embora restritiva de direitos, é importante ao Estado, na medida em que compõe o plexo de instrumentos jurídicos de proteção do meio ambiente.

#### 5.1.1 A promoção do desenvolvimento sustentável

Já é clássica a lição na qual o direito tributário figura como um capítulo dentro do direito financeiro. O direito financeiro cuidaria de todas as receitas e despesas públicas ao passo que o direito tributário ficaria incumbido de apenas uma das espécies de receitas, a tributária. Por isso, o direito tributário estar contido no direito financeiro.

Segundo Aliomar Baleeiro:

O Direito Financeiro é compreensivo do conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal –, ao passo que o Direito Fiscal, sinónimo de Direito Tributário, aplica-se

contemporaneamente e a despeito de qualquer contra-indicação etimológica, ao campo estrito das receitas de caráter compulsório.<sup>221</sup>

Não se discute a ideia de que o direito tributário esteja contido no direito financeiro, sendo este mais abrangente do que aquele. O que se sustenta aqui é que, talvez, também por conta desta perspectiva inicial (“o direito tributário é o capítulo do direito financeiro que regula uma das espécies de receita pública”) o direito tributário tenha sido, por algum tempo, concebido como o conjunto de normas destinadas à arrecadação.

A estrutura do Código Tributário Nacional, que é de 1966, de certa forma confirma o que se disse acima. Nele encontram-se sete artigos (do 9.º ao 15) destinados às “limitações da competência tributária”. Já a obrigação tributária, ao crédito tributário e à administração tributária são destinados noventa e seis artigos (do 113 ao 209).

Esses dispositivos também servem para controlar a atividade tributária, mas inevitavelmente demonstram o que parece ter sido a principal preocupação: a atividade arrecadatória. Nesse sentido, fala-se que o direito tributário, em sua origem, pode ser visto como o direito destinado à arrecadação – um instrumento para arrecadar dinheiro ao Estado.

Já a partir da Constituição de 1988 acentuou-se a perspectiva na qual o direito tributário, além de um instrumento de arrecadação, também é um mecanismo de proteção ao contribuinte em relação ao fisco. Obras como “Curso de direito constitucional tributário”, de Roque Antonio Carrazza e “Princípios constitucionais tributários”, de Américo Lourenço Masset Lacombe, demonstram bem essa mudança de perspectiva no direito tributário. São trabalhos que têm por matéria-prima as disposições constitucionais de proteção do contribuinte.<sup>222</sup>

Hugo de Brito Machado fala em supremacia da Constituição, como instrumento de proteção ao contribuinte ante o arbítrio estatal:

Sendo a Constituição um instrumento destinado a limitar o poder estatal, é natural que se busque nela proteção para o contribuinte, que na relação de tributação é no mais das vezes um alvo fácil do arbítrio dos governantes. Esta idéia, temos observado, está na mente de eminentes constitucionalistas e tributaristas, que se preocupam com os mecanismos jurídicos de contenção do arbítrio estatal, e mesmo

<sup>221</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 36-37.

<sup>222</sup> Vinte anos antes da Constituição de 1988, Geraldo Ataliba já havia publicado o seu “Sistema tributário nacional”. Quanto ao “Curso de direito constitucional tributário”, de Roque Antonio Carrazza, ainda que sua primeira edição seja anterior a 1988, pode-se afirmar que é uma obra contemporânea à Constituição e que se desenvolveu a partir dela. Na literatura mais recente, vale citar o “Sistema constitucional tributário”, de Humberto Ávila, cuja primeira edição é de 2004. No entanto, um dos grandes diferenciais dessa obra é que ela propõe uma ampliação do âmbito do direito tributário, para que este também compreenda a finalidade da norma, seus efeitos, assim como os bens jurídicos restringidos por ocasião da tributação.

diante de constituições nas quais, diferentemente da nossa, estão ainda ausentes normas específicas de regramento da atividade tributária, buscam na supremacia constitucional proteção para o cidadão contribuinte.<sup>223</sup>

Fala-se, então, no “estatuto do contribuinte”, como o microssistema de proteção do contribuinte, diante do anseio estatal, cada vez maior, por arrecadação. Segundo Roque Antonio Carrazza:

*O estatuto do contribuinte*, como visto, impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação atribiliária, até espoliar as pessoas. A Fazenda Pública, à míngua deste *estatuto*, não poderia ser impedida de fazer o mesmo.

Evidentemente há, da parte do Estado, o interesse de arrecadar os tributos de maneira simples, expedida e segura. Afinal de contas, é por intermédio deste recolhimento que ele se instrumenta financeiramente a alcançar, com bom sucesso, os fins que lhe são assinalados pela Carta Constitucional ou pelas leis.

Ocorre, porém, que, em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como visto, pela própria Constituição. Um desses direitos é exatamente o de só ser tributado pela pessoa política competente e da forma pontuada pela Lei Magna.<sup>224</sup>

Muito embora a expressão “estatuto do contribuinte” não tenha nascido com a Constituição de 1988<sup>225</sup>, é inegável que ela ganha força a partir dela, assim como o aprofundamento dos estudos voltados à sistematização dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

No entanto, o que surgiu como uma limitação ao “poder” de tributar acabou servindo de ferramenta a ele. Esse paradoxo entre o poder e a sua limitação não passou despercebido por Humberto Ávila, que escreve:

[...] as limitações instituem restrições ao poder estatal, mas, paradoxalmente, precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para serem realizadas. A efetividade das limitações, por exemplo, depende de procedimentos e de instrumentos normativos secundários que são estabelecidos pelo próprio Estado que se verá limitado por eles.

[...] as limitações servem de oposição ao poder estatal, mas paradoxalmente servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação. O princípio democrático, por exemplo, é tanto instrumento de resistência ao poder estatal quanto meio de participação no próprio poder estatal. Por assim dizer, a limitação forma o poder que

<sup>223</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 39, p. 23-48, jul. 2001. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 24.

<sup>224</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 382-383. Grifo no original.

<sup>225</sup> Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, tem texto publicado em 1978 onde faz referência ao “estatuto do contribuinte”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte*. *Vox Legis*, São Paulo, v. 141, 1978).

vai limitar. Mais do que isso, aquele que é protegido pelas limitações (contribuinte) participa, via processo democrático, das decisões de quem é destinatário das limitações (ente estatal).  
[...] as limitações, que estabelecem limites, são paradoxalmente limitadas.<sup>226</sup>

Como dito, “a limitação forma o poder que vai limitar”. De fato, a atividade tributária brasileira é um autêntico exemplo dessa afirmativa. O Estado brasileiro desenvolveu a capacidade de utilizar as limitações constitucionais à competência tributária a seu favor. Note, o conjunto de limitações fornece uma espécie de fórmula para a criação ou majoração de tributos. Basta, portanto, seguir a receita: lei, anterioridade, capacidade contributiva *etc.* Outras questões relevantes como destinação do produto da arrecadação, a indução de comportamentos e os objetivos da República brasileira ficaram de fora, na medida em que não são vistas como limites e que, por isso, o Estado não deve obediência a elas.

Marco Aurélio Greco critica a postura da dogmática de enfrentar o fenômeno tributário exclusivamente sob a perspectiva da instituição do tributo, deixando de lado a destinação do produto da arrecadação:

Isso leva à paradoxal constatação de que focar o debate jurídico apenas nas condições e limites da instituição e cobrança de tributos – vale dizer, tratá-lo exclusivamente como fenômeno de poder – é exatamente fazer o “jogo do poder”, pois centra o debate nos pressupostos de exercício que, uma vez superados, deixam livre o titular do poder para exercê-lo dentro de uma amplitude cada vez maior. Assim, os debates sobre competência e suas diversas formulações, sobre as limitações constitucionais, sobre a capacidade contributiva vista apenas como limite *etc.*, embora importantes, acabam por reforçar o poder tornando-o sempre mais aparelhado juridicamente.<sup>227</sup>

Nesse sentido se diz que os limites – tradicionalmente apontados pela doutrina – formam e alimentam o poder que, exercido dentro dos contornos e limites da competência, acaba sendo incontrolável. Com isso, pode-se dizer que o “estatuto do contribuinte” falhou na tarefa de proteger o sujeito passivo individualmente considerado e, principalmente, a coletividade como um todo. Veja, a propósito, o crescente aumento da carga tributária e a dificuldade de controlar esse aumento. Em síntese, há instrumentos hábeis a controlar o tributo, mas inexitem ferramentas que sirvam de controle da tributação, vista enquanto conjunto de tributos.

No entanto, não se pode perder de vista que, muito além de fortalecer o estatuto do contribuinte, a Constituição de 1988 vinculou toda e qualquer atividade estatal a objetivos

---

<sup>226</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 72.

<sup>227</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 165-176. p. 173.

muito bem definidos: “construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Tudo isso, tendo por fundamento “a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; o pluralismo político”.<sup>228</sup>

Não se tratam de meros adereços contidos no texto constitucional. Ao contrário, tais disposições devem vincular a atuação dos três poderes da República, inclusive, a atividade tributária, que não pode ser exercida na direção inversa a tais preceitos.

Segundo Maria de Fátima Ribeiro e Jussara S. Assis Borges Nasser Ferreira, “o conceito jurídico de desenvolvimento pode ser entendido como sendo o princípio que informa as demais regras do ordenamento jurídico, no sentido de orientá-las à efetivação dos direitos sociais, os quais encontram sua base nas necessidades públicas”<sup>229</sup>.

Para Anderson Orestes Cavalcante Lobato e Gilson César Borges de Almeida, a Constituição de 1988 assumiu um compromisso com o desenvolvimento sustentável a partir de seu artigo 225, o qual assegura o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Para os autores trata-se de uma mudança significativa do modelo de desenvolvimento econômico e social que espera igualmente uma mudança na política tributária.<sup>230</sup>

Por isso se afirma que “o desenvolvimento sustentável é matéria intimamente relacionada à tributação e à qual o direito tributário pode e deve dar contribuição decisiva<sup>231</sup>”. Alfredo Augusto Becker via no direito tributário um mecanismo de revolução social:

A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra de humanismo e seu principal instrumento, a legislação integralmente rejuvenescida. E nesta obra revolucionária a tarefa fundamental é atribuída ao Direito Tributário. (*sic*)  
A nova legislação tributária, pelo impacto dos tributos, destruirá a velha ordem sócio-econômica e, simultaneamente, financiará a reconstrução da comunidade humanizada. Aos demais ramos do Direito cabe a tarefa de disciplinar a reconstrução.<sup>232</sup>

<sup>228</sup> Cf. artigos 3.º e 1.º.

<sup>229</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 653-674. p. 656.

<sup>230</sup> LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 624-640. p. 625.

<sup>231</sup> FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 110, p. 265-278, maio 2013. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 277.

<sup>232</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 20.

É recorrente a afirmativa na qual a carga tributária brasileira é alta, mal distribuída e que acaba sendo um entrave para a promoção do desenvolvimento é corrente. André Folloni descreve esse cenário:

A tributação brasileira é caótica e o custo que temos com ela é incompatível com o grau de pobreza crônica por que passa, por exemplo, a grande maioria dos municípios brasileiros, que precisam recorrer aos governos estaduais e, principalmente, federal, para obter recursos para os gastos mais essenciais, ficando expostos a relações políticas e de poder para conseguir sobreviver. E também incompatível com o grau de pobreza da grande maioria da população brasileira, que não consegue ainda receber, de seus governantes, condições razoáveis para se desenvolver com dignidade e autonomia. Entre os trinta países do mundo com maior carga tributária em relação ao PIB, o Brasil flutua em torno da décima segunda colocação, mas é o pior de todos no Índice de Desenvolvimento Humano, que leva em conta escolaridade, mortalidade e renda. Se, nessa conta, incluirmos o fator corrupção, tanto em simples desvio de recursos financeiros, quanto em formas ilegais de destinar legalmente os recursos para certos escolhidos, fenômeno tão presente no Brasil, a equação piora. Muitos contribuintes brasileiros optam deliberadamente por não pagar tributos, realizando as mais diversas engenharias financeiras, diante da correta percepção de que o dinheiro pago é elevado em relação ao benefício recebido e nem sempre vai para os bolsos que deveriam ir. Isso, de outro lado, obriga reforços no aparato fiscalizatório, que se encarece e precisa ser sustentado por mais tributos, e aumento na tributação, para que aqueles que pagam paguem, também, pelos que não pagam.<sup>233</sup>

Tomado-se o direito tributário meramente como instrumento de arrecadação e de mecanismo de proteção individual ao contribuinte, não haverá nada a ser feito em relação a isso e o Brasil continuará a ter um direito tributário que caminha na contramão do desenvolvimento.

Não se está a negar a importância dos limites. Pelo contrário, as regras ao exercício da competência tributária devem estar bem definidas. Trata-se, inclusive, de uma necessidade decorrente da segurança jurídica e também importante ao desenvolvimento.

O que se quer precisar, todavia, é que, além disso, o direito tributário também deve ser um promotor ao desenvolvimento sustentável. O que, em certa medida, não deixa de ser uma limitação ao exercício da competência tributária, que deve ser exercida em vista a atingir os objetivos fundamentais da República. No mínimo, veda-se a tributação que impeça o desenvolvimento sustentável. A busca pelo desenvolvimento sustentável deve, assim, orientar o exercício da competência tributária.

Garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais são, portanto, alguns dos objetivos da República (artigo

---

<sup>233</sup> FOLLONI, André. *A guerra dos portos e a Resolução Senatorial n. 13/2012: direito tributário e desenvolvimento nacional em lados opostos*. Artigo inédito.

3.º, II e III, da Constituição). A Constituição foi ambiciosa, e ainda há muito que ser feito para que tais propósitos sejam alcançados. O problema não é só jurídico, mas multidisciplinar: é um desafio político, econômico, social, ético, cultural, jurídico...

Nesse contexto, o direito, e o direito tributário mais especificamente, é um dos elementos para transformação da realidade social e alcance dos sobreditos objetivos<sup>234</sup>. Assim, a tributação deve ser orientada de modo a visar garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Segundo Lise Vieira da Costa Tupiassu:

[...] observa-se claramente o caráter social do tributo, que deve ser dinamizado de acordo com as alterações da realidade contemporânea, dentre as quais salta aos olhos como ponto crucial e urgente a questão da proteção ao meio ambiente. Em função de sua própria natureza, então, os tributos exercem uma finalidade eminentemente voltada para o bem comum, devendo ser ressaltada, especificamente no caso aqui em tela, a importância de sua utilização como instrumento de implementação de políticas de proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.<sup>235</sup>

Para Roberto Ferraz essa mudança de paradigma é a grande novidade deste início milênio:

Essa é talvez a grande novidade que o sistema tributário nos reserva neste início de milênio, com tributos orientados por uma nova lógica, em que a simples satisfação do apetite estatal é insuficiente para justificar a imposição tributária. Doravante não se trata apenas de tributar, mas de tributar racionalmente, mostrando a lógica e a coerência do sistema com os valores constitucional e socialmente eleitos.<sup>236</sup>

O direito tributário não é um universo à parte do sistema jurídico nacional. Por mais que a tributação deva ser instituída em obediência aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, deve ela servir ao desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades regionais. Fazendo isso, não apenas os objetivos da República serão consagrados, como o próprio princípio da igualdade tributária. A tarefa, como mais de uma vez expressado, não é fácil, mas é medida que atualmente se impõe. Aliás, esta missão está posta, pelo menos, desde

<sup>234</sup> Segundo Lourival Vilanova: “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”. (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 42). Lourival Vilanova está a se referir ao dever-ser jurídico. Ou seja, o direito visa alterar a realidade social, no entanto, não necessariamente esse objetivo se concretizará. Daí que, somente a alteração do direito positivo não é suficiente para alterar a realidade social.

<sup>235</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 123.

<sup>236</sup> FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 519-567. p. 548.

1988, pelo legislador constituinte.

Quem sabe, sem necessariamente abandonar todas as conquistas e a evolução dogmática desde Alfredo Augusto Becker, realizar um maior diálogo entre o direito financeiro e o direito tributário. Explica-se: classicamente, por exemplo, imposto é visto como tributo cujo critério material da hipótese de incidência é fato alheio à atuação estatal, trata-se de ato do particular. Já as taxas e as contribuições são estudadas como tributos que têm por pressuposto fático a ocorrência de atuação estatal, realizada direta ou indiretamente em relação à pessoa do contribuinte, respectivamente. Não tem sido feito o devido enfrentamento entre os fins e os meios. A abordagem a respeito do que representa os ingressos financeiros tributários, seja mediante impostos, taxas ou contribuições, não tem sido realizada. Pode ser que o déficit seja da literatura do direito tributário ou do direito financeiro ou, quem sabe, de ambos. No entanto, o direito tributário somente será usado como ferramenta ao desenvolvimento nacional, e hábil para reduzir as desigualdades regionais, com o enfrentamento interdisciplinar do problema, como já exposto acima, quando se tratou sobre o sistema jurídico interdisciplinar.

Em suma, a partir da Constituição de 1988 deve-se acrescentar mais um importante ingrediente à fórmula da competência tributária: a finalidade. Essa nova perspectiva coloca em xeque a clássica tripartição dos tributos em fiscais, parafiscais e extrafiscais. Isso porque todo tributo deveria ser extrafiscal, pois, em maior ou menor medida, deveria ter por finalidade o desenvolvimento sustentável.

Sendo assim, o direito tributário passa a ser o subsistema jurídico destinado a regular a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, visando à promoção do desenvolvimento sustentável, o que traz para dentro do direito tributário aquilo que, sob a perspectiva clássica, lhe era estranho, na medida em que passa a compreender a finalidade da norma tributária, assim como seus efeitos.

### 5.1.2 A obediência ao regime jurídico tributário

Os estudos que envolvem o direito tributário devem avançar, portanto, para que ele seja concebido também como uma ferramenta para a promoção do desenvolvimento sustentável. É o que ocorre, por exemplo, quando o direito tributário é manejado em sua função extrafiscal ambiental.

No entanto, não dar o devido valor às limitações ao poder de tributar, assim como às conquistas da dogmática nesta área, seria de certo modo contraditório com o que se disse até aqui. Dessa forma, se é um equívoco considerar o direito tributário como algo alheio aos objetivos fundamentais brasileiros, também o é sem o devido estudo das limitações constitucionais impostas ao exercício da competência tributária.

Quando se fala em direito tributário ambiental está-se a referir ao uso do direito tributário como meio de proteção do meio ambiente. Isso, em qualquer de suas funções: fiscal, parafiscal ou extrafiscal. O direito tributário pode ser manipulado para a arrecadação de recursos que serão usados, pela Administração Pública direta, indireta ou entidade paraestatal, no cuidado ao meio ambiente. Ou então, valendo-se da tributação, o Estado pode agir orientando condutas ambientalmente adequadas.

Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira, a pretexto de discutirem a terminologia da disciplina, se direito tributário ambiental ou se direito ambiental tributário, escrevem:

Daí falarmos em Direito Ambiental Tributário, em que as normas fiscais deverão ser interpretadas e conformadas a partir dos critérios e princípios que estruturam o direito ambiental brasileiro em suas diferentes ramificações, e não em Direito Tributário Ambiental.

As normas fiscais usadas pelo detentor da competência tributária para conduzir o comportamento dos contribuintes em um ou em outro sentido, que não objetivem a arrecadação de quantia em dinheiro e não tenham em sua base de cálculo aspectos relacionados à capacidade econômica dos contribuintes, deixam a seara do direito tributário e passam a ser informadas por princípios que estruturam outros ramos do direito, no que nos interessa neste momento, o direito constitucional ambiental brasileiro.<sup>237</sup>

Num primeiro momento poder-se-ia supor que o debate em torno da opção entre “direito tributário ambiental” ou “direito ambiental tributário” não iria além de uma questão terminológica, sem maiores consequências práticas. Porém, de acordo com o que escrevem Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira, essa questão vai muito além do aspecto terminológico, já que, segundo eles, as normas tributárias com finalidade ambiental obedeceriam ao regime jurídico ambiental e não ao tributário.

Com isso, percebe-se que este problema vai muito além de um mero debate terminológico, ao contrário, a questão envolve a incidência ou não do regime jurídico tributário aos tributos ambientais.

---

<sup>237</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 59.

Segundo a Constituição, no artigo 146, III, “a”<sup>238</sup>, compete à lei complementar definir tributo. No direito positivo a definição de tributo foi realizada por meio do artigo 3.º, do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988. Dessa forma, em apertada síntese, pode-se dizer que o fenômeno jurídico que se amoldar à definição do artigo 3.º, do Código Tributário Nacional<sup>239</sup>, é tributo, independentemente de sua finalidade. A propósito, as espécies tributárias demonstram que muitas são as suas finalidades: arrecadar, intervir no domínio econômico, arrecadar especificamente para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública *etc.* A finalidade, assim, por mais que eventualmente possa influir na classificação das espécies, não tem o condão de, por si só, retirar do campo do direito tributário uma determinada exação<sup>240</sup>.

James Marins tratando a respeito da denominação da disciplina de direito processual tributário, informa não se tratar apenas de uma questão terminológica, ao dispor:

É Direito Administrativo, Direito Tributário ou Direito Processual? Queremos crer, e assim o demonstraremos, que se trata de “Direito Processual Tributário”. O problema não é meramente terminológico, mas assenta-se, principalmente, na natureza jurídica das etapas de discussão da lide tributária, conhecimento indispensável para que ao Processo Tributário se apliquem os princípios jurídicos aptos a moldar sua estrutura elementar.<sup>241</sup>

Sem deixar de destacar a interdisciplinaridade do direito processual tributário, fica claro que, sendo aplicável a ele as regras e princípios processuais, trata-se de direito processual tributário e não de direito tributário processual. A sentença, por exemplo, será prolatada nos termos do artigo 458, do Código de Processo Civil<sup>242</sup>, e não conforme o artigo 142, do Código Tributário Nacional<sup>243</sup>.

<sup>238</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

<sup>239</sup> “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

<sup>240</sup> A própria Constituição de 1988 chama, por exemplo, os empréstimos compulsórios de tributos.

<sup>241</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 14.

<sup>242</sup> “Art. 458. São requisitos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a suma do pedido e da resposta do réu, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões, que as partes lhe submeterem.”

<sup>243</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

Ou seja, na expressão “direito tributário ambiental”, direito tributário é o substantivo ao passo que ambiental é o adjetivo. O mesmo ocorre em relação à expressão “direito processual tributário”, em que tributário adjetiva o substantivo direito processual, que pode ser tributário, trabalhista, penal, civil *etc.*

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a tributação extrafiscal não faz com que se abandone o regime jurídico tributário:

Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.<sup>244</sup>

Mais recentemente, Andrei Pitten Velloso defende posição similar:

As normas tributárias não deixam de sê-lo pelo simples fato de objetivarem alcançar fins não fiscais. Até mesmo as isenções extrafiscais, destituídas de toda e qualquer finalidade arrecadatória, têm caráter tributário, haja vista servirem para moldar o alcance da norma impositiva – e não se pode afirmar que parte da hipótese de incidência é determinada por normas não tributárias. Elas não só possuem natureza tributária, mas também desempenham um papel de extrema relevância no Direito Tributário.<sup>245</sup>

A Constituição não cria dois regimes jurídicos “autônomos”, um aplicável à tributação fiscal e outro aplicável à tributação extrafiscal. Se a matéria é tributária, salvo exceções constitucionalmente previstas, aplicam-se os direitos e garantias individuais dos contribuintes, não obstante tratar-se de tributo fiscal ou extrafiscal.

Sendo “uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ainda que ela tenha finalidade ambiental, não deixará de ser tributo, aplicando-lhe o regime jurídico tributário, com as eventuais especificidades concernentes a esta ou aquela exação extrafiscal.

A estrita legalidade tributária, *v.g.*, é flexibilizada em relação ao imposto sobre

---

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

<sup>244</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 291. Grifo no original.

<sup>245</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 169.

operações financeiras, que é um imposto com forte característica extrafiscal. Todavia, a finalidade extrafiscal deste imposto não lhe retira a natureza tributária. O que a Constituição fez foi lhe dar um temperamento próprio relativamente à legalidade<sup>246</sup>.

Ou seja, o argumento de que a finalidade ambiental retira o tributo ambientalmente orientado do campo do direito tributário não é um argumento válido, uma vez que a Constituição não criou um regime jurídico específico à tributação ambiental, de modo que não é a finalidade que define o que é e o que não é tributo, por mais que ela possa influenciar na classificação de suas espécies.

Em nenhuma passagem da Constituição ela sugere que o tributo ambiental possa subverter o sistema constitucional tributário. Também por isso, indiscutivelmente o regime jurídico aplicável aos tributos verdes é o tributário.

O que o direito tributário ambiental faz é compatibilizar os objetivos constitucionais ao rígido sistema constitucional tributário. Isso, contudo, não apenas em relação ao direito tributário ambiental, mas também com outros subsistemas constitucionais que se tocam. Para redução das desigualdades regionais e sociais, por exemplo, não se permite que sejam bens particulares expropriados sem o devido processo legal e sem a devida indenização, paga e fixada na forma do que determina o texto constitucional. O combate à pobreza é uma das emergências contemporâneas, mas, mesmo assim, não autoriza o confisco da propriedade privada mediante a tributação.

Vê-se, portanto, que a opção pela designação “direito ambiental tributário” é uma posição que não se sustenta. Além de sugerir uma subversão à Constituição como um todo e ao sistema constitucional tributário em específico, acaba propondo um isolamento do direito ambiental. O bem ambiental é importantíssimo, mas não é o único protegido pela Constituição, por isso, a seu título, não se permite criar, *v.g.*, um tributo ambiental que não se faça por meio de lei, respeitando a anterioridade.

O subsistema constitucional ambiental deve relacionar-se harmonicamente com os demais subsistemas constitucionais, notadamente, no caso, o tributário. Assim como o direito tributário não pode instituir tributo para encampar objetivo que não esteja de acordo com a Constituição, o direito ambiental não pode se valer de forma inconstitucional de outros sub-ramos do direito. Uma multa ambiental, por exemplo, não pode ser executada perante o Poder Judiciário sem obediência ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.

A extrafiscalidade ambiental, portanto, não desnatura a natureza tributária. O que pode

---

<sup>246</sup> Cf. § 1.º, do artigo 153, da Constituição: “§ 1.º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

ocorrer, todavia, são contornos e temperamentos próprios, tecidos pela Constituição, relativamente a este ou aquele instrumento extrafiscal. Fora isso, não se encontra, do preâmbulo da Constituição ao último artigo dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, um único artigo sequer sugerindo a subversão ao regime jurídico tributário quando se tratar de tributação extrafiscal.

Na verdade, o direito tributário ambiental é manifestação da ideia mencionada anteriormente, no sentido de que, após a Constituição de 1988, o direito tributário não pode ser visto apenas como o subsistema de regulação da atividade de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos.

Portanto, a tributação ambiental se sujeita ao regime jurídico tributário e, por via de consequência, a competência tributária extrafiscal ambiental é limitada pelo sistema constitucional tributário. De acordo com Simone Martins Sebastião, “sendo a relação jurídica tributária sujeita a diversas diretrizes do ordenamento vigente, notadamente de cunho constitucional, também a extrafiscalidade, enquanto dela decorrente, está sujeita a limitações.”<sup>247</sup>

No mesmo sentido, escreve Paulo Henrique do Amaral: “ressalta-se assim que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao utilizarem a tributação como forma de proteger o meio ambiente, terão de respeitar competências tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar.”<sup>248</sup>

Como o regime jurídico é o tributário, então o tributo ambiental pertence ao direito tributário sendo-lhe aplicáveis, por exemplo, os princípios da anterioridade, da estrita legalidade tributária *etc.* O lançamento tributário igualmente constitui o crédito do tributo verde<sup>249</sup>, assim como são a ele aplicáveis as regras de suspensão da exigibilidade e de sua extinção.

A tributação ambiental, portanto, sofre os influxos do regime jurídico tributário, tanto em relação às prerrogativas do fisco, como em relação às normas de proteção do contribuinte.

---

<sup>247</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 2. tiragem. Curitiba: Juruá, 2007. p. 138.

<sup>248</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007. p. 62. No mesmo sentido, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas e Valbério Nobre de Carvalho, escrevem: “É claro que em quaisquer vestes, o tributo ambiental deve respeitar os limites constitucionais tributários e ambientais, tanto no que concerne aos princípios quanto às competências.” (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n. 54, p. 185-204, abr. 2009. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 188).

<sup>249</sup> Segundo Guilherme Doin Braga e Katiana Bilda de Castro, “os tributos verdes são designados tecnicamente como tributos ambientais. Tributos verdes é a expressão leiga que se refere a tributos que têm uma motivação ambiental” (BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 179-198. p. 183).

Por isso, um município, para agir em um problema ambiental local, não poderá, por exemplo, instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Ou seja, como o regime jurídico é o tributário, as normas atinentes à competência tributária, assim como aquelas outras normas constitucionais que instituem direitos e deveres ao fisco e ao contribuinte incidirão na tributação extrafiscal ambiental.

Assim, incontestemente que o regime jurídico aplicável à tributação ambiental é o tributário, com eventuais temperamentos ditados pela própria Constituição a depender da finalidade da tributação e da espécie tributária em questão.

## 5.2 POR UMA NOVA PERSPECTIVA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

Na contemporaneidade, o direito tributário deve deixar de, unicamente, ser um instrumento de arrecadação e de proteção do contribuinte para ser concebido como, ademais disso, uma ferramenta ao desenvolvimento sustentável. Essa nova perspectiva altera algumas bases do direito tributário, inclusive, seu campo de abrangência, como se vê adiante.

### 5.2.1 O objeto do direito tributário contemporâneo, interdisciplinar e finalístico

Desde antes de clássicos, como o de Alfredo Augusto Becker<sup>250</sup>, vislumbra-se a possibilidade de intervenção no meio social e na ordem econômica por meio da tributação extrafiscal. Como já citado, James Marins e Jeferson Teodorovicz, identificam três fases no reconhecimento da extrafiscalidade<sup>251</sup>. Na literatura clássica, em geral, a extrafiscalidade sempre esteve relacionada aos impostos sobre operação financeira, de exportação, de importação e sobre produtos industrializados.

Entretanto, outros valores constitucionalmente consagrados podem e devem ser homenageados por políticas públicas implementadas mediante o emprego da tributação extrafiscal, como o incentivo à cultura, a redução das desigualdades sociais e regionais, o desenvolvimento econômico e, claro, a proteção ao meio ambiente. Como escreve Gilberto Bercovici, o Estado é o principal promotor do desenvolvimento:

---

<sup>250</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 622-624.

<sup>251</sup> MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 78-79; 82; 116.

O desenvolvimento é condição necessária para a realização do bem-estar social. O Estado é, através do planejamento, o principal promotor do desenvolvimento. Para desempenhar a função de condutor do desenvolvimento, o Estado deve ter autonomia frente aos grupos sociais, ampliar suas funções e readequar seus órgãos e estrutura. O papel estatal de coordenação dá a consciência da dimensão política da superação do subdesenvolvimento, dimensão esta explicitada pelos objetivos nacionais e prioridades sociais enfatizados pelo próprio Estado.<sup>252</sup>

Andrei Pitten Velloso destaca que “hoje em dia não só se admite pacificamente a extrafiscalidade, mas também se reconhece que ela constitui uma realidade irreversível nos Estados Sociais de Direito”<sup>253</sup>. A autonomia do direito tributário é relativa, sendo que o mesmo se encontra em meio a um sistema que deve perseguir valores que, pela Constituição, são valores a serem alcançados pelo Estado brasileiro<sup>254</sup>. Não é demais lembrar que “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

José Roberto Vieira dispõe ser necessário que a finalidade da tributação extrafiscal esteja constitucionalmente prevista, ou seja, a tributação extrafiscal deve ter por fim prestigiar finalidades consagradas pelo texto constitucional:

Esses fins alheios ao cotidiano da fiscalidade devem encontrar nítida e clara consagração constitucional. Ora referidos como interesses públicos ou sociais; ora mencionados como objetivos, finalidades, diretrizes ou princípios; mas sempre vistos como contemplados, amparados ou protegidos na Lei das Leis.<sup>255</sup>

Dessa forma, há uma inevitável submissão do direito tributário aos objetivos fundamentais do país, *i.* tanto por conta dos recursos que, por meio dele, são arrecadados, *ii.* como por decorrência das condutas orientadas a partir da instituição de políticas tributárias

<sup>252</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 51.

<sup>253</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 295.

<sup>254</sup> Conforme Jorge de Oliveira Vargas: “todos os ramos do Direito, inclusive o tributário, devem estar em harmonia com a defesa do meio ambiente.” (VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 25, p. 62-75, out. 1998. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 73).

<sup>255</sup> VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 18-42. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 27.

extrafiscais, assim como da *iii.* distribuição da renda<sup>256</sup>.

Como os fins são os mais variados, a extrafiscalidade coloca o direito tributário em contato com outros sub-ramos jurídicos, como o direito financeiro, direito econômico, direito ambiental, dentre outros.

Analisando a mudança de paradigma, de poder de tributar à função tributária, Marco Aurélio Greco igualmente lembra que a atividade tributária e a atividade financeira do Estado se relacionam:

[...] a tributação não se resolve por si e em si; a tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica. O controle de constitucionalidade das exigências tributárias não deve dar-se apenas das perspectivas formal e material, mas principalmente das substancial (valores) e funcional (objetivos).

[...]

Exigência tributária que conflite com os objetivos do artigo 3.º ou implique em retrocesso na sua busca é tão inconstitucional quanto cobrança sem lei ou retroativa.

[...] a instituição, a permanência da cobrança do tributo, bem como a aplicação dos respectivos recursos, devem estar em sintonia com políticas públicas que justificaram sua criação. Vale dizer, o debate tributário – posto que focado no desempenho de uma função – supõe necessariamente a inserção de exigência pecuniária no âmbito dos instrumentos para o atendimento a certa política pública, consagrada no Plano Plurianual o qual deve ter coerência com a plataforma eleitoral escolhida democraticamente pela via eleitoral.<sup>257; 258</sup>

Relativamente à tributação ambiental, Willis Santiago Guerra Filho chega a falar na necessidade de se tomar um novo paradigma para enfrentar o problema ambiental, sendo que, como consequência deste novo paradigma, a questão seria analisada a partir da interdisciplinaridade e da complexidade:

A necessidade de se praticar de forma tão intensa a interdisciplinaridade, para estudar o problema ecológico, exige, então, que tenhamos um paradigma unificador, capaz de articular explicações de natureza sociológica, econômica, jurídica, biológica, filosófica e, até, teleológica. Um paradigma com essa característica “unitarizante” (para empregar um termo que remonta a Schelling, filósofo idealista alemão do séc. XIX) é o que se vem desenvolvendo por aqueles que defendem, com

<sup>256</sup> Ver a classificação das funções das normas tributárias feita por Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32-33).

<sup>257</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 165-176. p. 175.

<sup>258</sup> Em outro texto Marco Aurélio Greco adverte que a dificuldade, a partir de agora, será estabelecer parâmetros e critérios: “O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores. A grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma.” (GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista PGFN*, ano 1, n. 1. Disponível em: <<http://www3.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2014. p. 16).

Edgar Morin, a superação do tradicional paradigma simplificador das ciências clássicas, modernas, em favor de um *paradigma da complexidade*, em que se inserem “ciências transclássicas”, pós-modernas, como são a *cibernética* e a *teoria dos sistemas*. Trata-se de teorias holísticas, de aplicação generalizada no âmbito de ciências formais e empíricas, tanto naturais como sociais, e que toma como distinção fundamental não mais aquela entre sujeito-do-conhecimento-como-observador-objetivo e objeto-do-conhecimento-observado-independentemente, mas, sim, outras, como aquela entre “sistema” e seu “meio ambiente”, para explicar tudo a partir dessa distinção, entre o que se pertence a determinado sistema e o que está fora, no ambiente circundante, embora circule dentro do sistema – que não é fechado “para” e sim “com” o ambiente.<sup>259</sup>

A tributação deve estar relacionada aos fins estatais e, em última análise, deve buscar alcançar os já citados objetivos constitucionais previstos no artigo 3.º, da Constituição. Não se trata apenas de um vetor interpretativo, mas, sim, um norte a ser obedecido por toda e qualquer política pública a ser engendrada no Brasil, inclusive a tributária.

Tradicionalmente, para o direito tributário, o tributo é obrigação pecuniária, compulsória, que não tem caráter sancionatório...<sup>260</sup> Portanto, é um vínculo jurídico que nasce independentemente de manifestação de vontade e independentemente de contrapartida estatal. Em linhas gerais essa é, inclusive, a definição prevista no artigo 3.º, do Código Tributário Nacional. A tarefa tradicional do tributarista, portanto, é investigar como nasce, desenvolve e extingue tal relação jurídica e, nesse contexto, os limites para instituir a lei da qual, compulsoriamente, decorrerá a obrigação tributária. Na visão de Marco Aurélio Greco e Willis Santiago Guerra Filho, porém, a concepção tradicional do direito tributário deve ser revista, a fim de incluir no debate tributário discussões que, em princípio, lhe eram estranhas<sup>261</sup>.

Ao se concentrar esforços sobre o aspecto obrigacional do tributo, as finalidades não arrecadatórias acabam ficando em segundo plano, muitas vezes fora do âmbito tradicional do direito tributário. Efeitos econômicos, na concorrência, no meio ambiente, não ganham do intérprete o mesmo prestígio que a norma de incidência tributária, por exemplo. No entanto, esses dados – sociais, concorrenciais, econômicos – não devem ser a priori descartados. Pode

<sup>259</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Epistemologia sistêmica para fundamentação de um direito tributário da cidadania democrática e global. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 587-596. p. 589.

<sup>260</sup> “obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se ao constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os designios constitucionais (explícitos ou implícitos)” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 34).

<sup>261</sup> Celso Ribeiro Bastos destoa dos autores clássicos, na medida em que não descarta a vinculação do direito tributário com o direito financeiro, segundo o autor “a tendência moderna vai mesmo no sentido de analisar os ingressos públicos à luz dos próprios dispêndios ou gastos, também públicos. Em última análise, uma justiça tributária só se perfaz com uma justiça na distribuição das despesas.” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 39).

até ser que para resolver um determinado caso concreto tais elementos sejam irrelevantes, porém, descartá-los antecipadamente não é a melhor opção. Se a instituição de um determinado tributo aniquila com a concorrência de um dado setor da economia, o direito tributário não pode ficar alheio a essa situação.

Se a concepção mais tradicional do direito tributário não tem conseguido resolver os problemas contemporâneos, é preciso, então, que novas bases sejam traçadas para o direito tributário. Note que, não necessariamente, isso vai implicar na ruptura com a dogmática clássica, pelo contrário, pois como adverte José Souto Maior Borges, não há marco zero para o conhecimento<sup>262</sup>.

A ciência busca solução para os problemas que lhe são contemporâneos. Foi preciso, em um dado momento, construir a coluna vertebral do direito tributário, até então invertebrado, e foi o que Alfredo Augusto Becker se propôs a fazer em seu “Teoria Geral do Direito Tributário”. Mais adiante, face aos constantes desrespeitos aos mais elementares direitos dos contribuintes, a doutrina teve que se debruçar sobre a temática envolvendo o “estatuto do contribuinte”. Foram soluções dadas aos problemas que ao seu tempo eram relevantes.

Hoje, inegavelmente, é enfrentado um novo desafio. Os objetivos constitucionais da República brasileira impõem a evolução da visão clássica do direito tributário, ao lhe atribuir a finalidade de promoção do desenvolvimento. Fazendo isso, inexoravelmente, o direito tributário entra em contato com outros ramos do direito e com outras áreas do conhecimento humano.

Para André Folloni “*novas possibilidades anunciam-se ao estudioso do direito tributário*. Superado o reducionismo, compreende-se que não deve ser proibido, mas incentivado, o recurso a outros saberes, científicos ou não, e à produção artístico-cultural”. Ainda segundo o autor, “*o direito contemporâneo abre-se à complexidade, inclusive o direito tributário*”, citando como exemplo o artigo 543-A, do Código de Processo Civil, o qual condiciona a admissibilidade do recurso extraordinário à relevância econômica, política, social ou jurídica, da questão discutida no recurso<sup>263</sup>.

A (má) distribuição da carga tributária, que onera os rendimentos do trabalhador assalariado e encarece o produto nacional tornando-o menos competitivo, não pode ser vista como um fato eminentemente político e econômico (ainda que ela também seja um dado

---

<sup>262</sup> BORGES, José Souto Maior. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 09.

<sup>263</sup> FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 420; 398. Grifo no original.

político e econômico). Será que ela não é um entrave ao desenvolvimento nacional? Se for, a carga tributária e sua distribuição estão violando a Constituição, sendo, portanto, inconstitucionais.

Pense-se, por exemplo, na opção tributária realizada pela União, entre as décadas de 1990 e 2000. Nesse período, nitidamente, houve um deslocamento da tributação dos impostos para as contribuições, violando o pacto federativo, uma vez que, em regra, os recursos obtidos por meio das contribuições não são partilháveis com estados e municípios. Assim, por mais que cada alteração, isoladamente observada, não possa, em princípio, configurar inconstitucionalidade formal ou material, a ação estatal perpetrada se revela violadora do pacto federativo.

Ocorre que há poucas ferramentas dogmáticas para resolver os dois problemas acima, os quais se unem a diversas outras dúvidas e problemas não respondidos como, *v.g.*, a questão da tributação extrafiscal.

É inegável que tributo é obrigação jurídica e instrumento de arrecadação, contudo, é igualmente incontestado que tributo não é apenas obrigação jurídica, assim como o direito tributário não é apenas o ramo do direito que gravita em torno exclusivamente da obrigação tributária<sup>264</sup>. Se outrora o direito tributário era o ramo que regulava instituição, arrecadação e fiscalização do tributo, contemporaneamente seu objeto foi ampliado para nele serem compreendidas as finalidades da norma, seus efeitos em outros ramos do direito, assim como a perspectiva de ser, ele, uma ferramenta para o desenvolvimento sustentável.

### 5.2.2 O critério de *discrímen* ambiental

Não basta que todos sejam tratados de forma igual para que seja realizada a igualdade. É preciso buscar quais são as situações que reclamem tratamento diferenciado. Por isso, a crítica que se fez a respeito da distinção entre igualdade formal e igualdade material, pois, a rigor ela contraria o próprio ideal de justiça<sup>265</sup>. O mesmo pode-se dizer em relação aos meios de dar concretude à igualdade: sem eles, a igualdade permaneceria no campo formal e o comando constitucional não seria devidamente atendido.

---

<sup>264</sup> Caso um tributo seja majorado visando o desestímulo de determinada conduta, se este tributo tiver arrecadação zero estar-se-á, talvez, do atingimento da máxima eficácia da regra, sem que nenhuma obrigação tributária tenha nascido.

<sup>265</sup> Vide item 4.1.1.

No Brasil, no âmbito tributário, alguns percalços surgem quando a tarefa é realizar a igualdade tributária. Três fatores são bem marcantes. O primeiro deles é a quantidade de espécies tributárias e de materialidades tributáveis (só em relação aos impostos, já foi dito, são mais de vinte relativamente à competência ordinária). O segundo fator é a forma como a carga tributária é (mal) distribuída. E o terceiro e último é a diversidade de funções atribuídas à tributação, notadamente a fiscal e a extrafiscal.

Impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e demais contribuições são espécies distintas entre si e, como tal, obedecendo a diferentes critérios de realização da igualdade<sup>266</sup>.

Outro complicador à implementação da igualdade tributária é a opção brasileira de distribuição da carga tributária, que é concentrada, em grande parte, sobre a renda do trabalhador assalariado e sobre o consumo de bens e serviços. O consumo é tributado por meio dos tributos indiretos, nos quais a tarefa de identificar o sujeito que efetivamente arca com o ônus financeiro é sobremaneira difícil. De certa forma, a categoria do produto até pode ajudar a revelar o nível econômico de quem os consome, mas não com precisão absoluta. Um milionário sovina pode consumir produtos que, em princípio, são destinados à população de baixa renda, por exemplo. Concentrar a tributação sobre o consumo, portanto, acarreta complicações à realização da igualdade tributária, especialmente em um país com nível de desigualdade social tão grande como o Brasil.

Por fim, o outro elemento que torna a realização da igualdade tributária tarefa nada fácil é a existência de mais de uma função aos tributos, em especial as funções fiscal e extrafiscal, cujas naturezas são distintas: aquela arrecadar, e esta aspectos diferentes da arrecadação. Não bastasse a natureza das funções serem bastante distintas, tem-se ainda a complexidade e a dificuldade para a identificação da tributação extrafiscal, a qual pode ter sido concebida como fiscal, mas cujo resultado tornou-a extrafiscal<sup>267</sup>. Além disso, a finalidade da tributação é identificada por preponderância. Relativamente à sua finalidade (fiscal, parafiscal ou extrafiscal), não há tipos puros de tributo, portanto.

Apesar de a extrafiscalidade não ser um fenômeno novo<sup>268</sup>, muitas das grandes questões atuais gravitam ao seu redor. Dentre elas, a promoção, pelo direito tributário, do desenvolvimento sustentável e, dentro desse contexto, a tributação ambiental.

---

<sup>266</sup> Vide item 4.1.3.

<sup>267</sup> Vide item 3.2.

<sup>268</sup> James Marins e Jeferson Teodorovicz apontam sua raiz no século XIX, entre as ideias liberais de Adam Smith e o socialismo de Karl Marx. (MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 78-79).

Por mais que desenvolvimento e proteção ao meio ambiente sejam temas que justifiquem a atuação do direito tributário, isso não pode ocorrer ao arrepio dos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, entre eles a igualdade tributária. Por isso, é preciso identificar os contribuintes que devem ser desequiparados, bem como estabelecer devidamente quais os critérios de desequiparação, que somente deve ser empreendida para atender aos mais elevados valores constitucionais – e o bem ambiental é um deles.

Veículos automotores menos poluentes. Produtos ambientalmente orientados. Linhas de produção menos degradantes ao meio ambiente. Insumos oriundos de fontes renováveis. Matéria-prima estrangeira que emita menos resíduos poluentes. Prédios urbanos que disponham de aproveitamento de água da chuva e energia solar. Transporte interestadual ou intermunicipal realizado de forma mais eficiente em termos ambientais. Estabelecimento de usufruto com fins ambientais. Enfim, essas são apenas algumas das inúmeras possibilidades que podem, ou não, justificar a incidência de tributação mais benéfica.

No entanto, os fatos acima podem, por exemplo, ser signos presuntivos de similares riquezas. Nesse caso, a dúvida seria em torno da possibilidade ou não de se admitir um sistema de progressividade que não a ditada pela capacidade contributiva, no qual, por exemplo, um veículo com quinze anos de uso, cujo valor de venda seja “X”, pudesse sofrer maior incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores do que um veículo zero quilômetro, cujo valor seja quatro vezes “X”, por ser este menos poluente. O mesmo se diz em relação ao eletrodoméstico que consome menos energia e sua eventual maior essencialidade do que aquele que consome mais energia. Ou seja, tratando-se de tributos cujo critério material da norma de incidência sejam manifestações de riqueza, a capacidade contributiva é o único meio de realização da igualdade? E nos tributos indiretos, o critério ambiental auxilia na graduação de essencialidade dos bens? Haveria uma capacidade contributiva extrafiscal ambiental, assim como uma seletividade ambiental?

O uso extrafiscal do tributo coloca à prova os meios usuais de realização da isonomia tributária. Capacidade contributiva, personalização, progressividade, seletividade, nem sempre serão parâmetros seguros à isonomia na tributação extrafiscal ambiental. A extrafiscalidade, portanto, mitigando a incidência dessas categorias tradicionais de parâmetro da isonomia tributária, convoca o jurista para pensar o direito tributário a partir de finalidade distinta da arrecadatória.

Passa a ter relevância, como critério de *discrímen*, questões afetas à proteção do meio ambiente, como as anteriormente descritas. Para Fábio Nieves: “na tributação ambiental, a Constituição decreta o critério que deverá ser observado para discernir a carga tributária sobre

produtos e serviços: intensidade do uso dos bens ambientais, provado por estudo de impacto ambiental.”<sup>269</sup>

O critério ambiental, de certa forma, subverte o raciocínio que de costume é desenvolvido no direito tributário, no qual habitualmente se toma como padrão, para igualar ou desigualar, a riqueza externada pelo contribuinte.

Se o tributo tem por fim abastecer o erário o critério de discriminação será a capacidade contributiva. Isso porque, se a finalidade é obter recursos, o critério de desequiparação entre contribuintes deve ser a capacidade de entregar recursos ao Estado, conforme adverte Humberto Ávila:

Quando os tributos destinam-se a atingir uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, e o ordenamento constitucional permitir a eleição dessa medida de comparação, será a *capacidade contributiva* a medida de diferenciação entre os contribuintes. O § 1.º do art. 145 da Constituição determina que os impostos “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Isso importa dizer que a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com finalidade de pagar impostos é a própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: a *imposição deve corresponder à capacidade contributiva*. Fala-se, por isso, em *fim interno*.<sup>270</sup>

Portanto, quem não tem condição de contribuir, sob pena de não lhe sobrar dinheiro para garantir sua própria subsistência, nada paga. Quem tem capacidade paga. Quem tem ainda mais disponibilidade participa com ainda mais dinheiro. E assim sucessivamente até o limite da confiscatoriedade.

Por isso, que na fiscalidade o critério de *discrímen*, quando possível, é a capacidade contributiva. Há um liame lógico e de pertinência entre critério e finalidade. Para arrecadar, talvez nem seria possível de outra forma. Tome-se, por exemplo, o critério “cor dos olhos”. Quem tem olhos claros nada paga. Sujeitos com olhos castanhos claros pagam. Com castanhos escuros pagam mais e negros pagam ainda mais. Um critério como esse seria inadequado e inconstitucional.

Não por outra razão, na tributação extrafiscal ambiental toma-se como critério para discernir contribuintes, fatores ambientais. Nesse caso, a finalidade é promover a proteção do meio ambiente. Para tanto, elege-se um critério pertinente a tal finalidade.

Se a ideia é incentivar a reutilização da água nas linhas de produção industrial, o

<sup>269</sup> NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 178.

<sup>270</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 160.

critério de diferenciação deve ser concernente a essa finalidade. De alguma forma, contribuinte que assim agir deve ser agraciado pela regra tributária. Critério: reutilização da água. Finalidade: reduzir o consumo de água nas indústrias. Com isso, percebe-se que a capacidade contributiva seria inapropriada.

O vínculo de pertinência entre o critério de desequiparação e a finalidade, além de condicionar a validade da norma que desigualta contribuintes, também condiciona a sua eficácia. Se a finalidade é ambiental, critério diferente do ambiental não seria nem válido nem eficaz. O critério da capacidade contributiva de discrimen entre contribuintes não provocaria as condutas (positivas ou negativas) desejadas pelo Estado.

Em suma: como o critério de discrimen deve ser concernente à finalidade, na tributação com finalidade de arrecadar a discriminação entre contribuintes será feita tomando por base a capacidade contributiva; do contrário, sendo a finalidade relacionada com a proteção ambiental, será o critério ambiental o adequado.

Ernesto Lejeuen Valcárcel destaca a insuficiência da capacidade contributiva na tributação extrafiscal:

O que definitivamente está em jogo não é a universalidade do princípio da capacidade contributiva ou sua insuficiência. O que se trata é determinar se o tributo deve ou não seguir sendo, e na essência, ou ainda exclusivamente, um meio de arrecadação de receitas. Se a resposta a essa pergunta é positiva, ninguém colocará em dúvida que a arrecadação de acordo com a capacidade contributiva é o adequado. Mas se a resposta é negativa, é então evidente que todos também estarão de acordo na insuficiência da capacidade contributiva como critério orientador da instituição dos tributos.<sup>271</sup>

Insuficiente, no entanto, não significa inabilidade. Portanto, descartar por completo o uso da capacidade contributiva na tributação extrafiscal ambiental também não parece ser a melhor opção. Assim, ainda que o critério ambiental passe a fazer parte da fórmula para a realização da igualdade na tributação extrafiscal ambiental, como adverte Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas, não se pode perder de vista a necessidade de compatibilizar os fins ambientais à equidade na distribuição da carga tributária:

A concessão de benefícios fiscais como instrumentos de política econômico-social, ou seja, com fins extrafiscais, é legitimada constitucionalmente, mas não pode se dar de forma abusiva e servir ao favorecimento de interesses econômicos ou ideológicos de grupos de pressão que exerçam influência ou pertençam às classes dirigentes, sob pena de comprometerem a justiça fiscal. Seu manejo há de se dar de forma

<sup>271</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. Tradução de Flávia Cristina Fagundes e Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 253-280. p. 256.

extraordinariamente prudente, considerando sua indispensabilidade, e deve ser coordenado com outras disposições de política fiscal que tendam a restabelecer a equitativa distribuição da carga tributária, visando a atender sua compatibilização com os princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade.<sup>272</sup>

Há como harmonizar extrafiscalidade ambiental, capacidade contributiva e seletividade? É o que se demonstrará, nos itens que seguem.

### 5.3 A IGUALDADE TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL AMBIENTAL

De modo geral, e sem pretensão de tecer enumeração exaustiva, a dogmática apresenta os seguintes princípios constitucionais tributários: estrita legalidade tributária; anterioridade; irretroatividade da lei tributária; igualdade tributária; capacidade contributiva; não confisco; uniformidade geográfica; não discriminação tributária; liberdade de tráfego; seletividade; e não-cumulatividade<sup>273</sup>.

A escolha pela isonomia tributária, e dos temas correlatos, não se deu por uma eventual superioridade deste princípio em relação aos demais<sup>274</sup>. A decisão pela igualdade tributária, como parte da temática central do presente trabalho, se deu pela circunstância de que os pontos de maior problemática relativamente à instituição da tributação extrafiscal ambiental ocorrem justamente em relação a este princípio. Pelo menos em relação aos princípios que tradicionalmente aparecem na literatura do direito tributário, a isonomia tributária apresenta-se como o princípio que apresenta maiores especificidades quando se está a falar da extrafiscalidade ambiental.

<sup>272</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-723. p. 691.

<sup>273</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004; HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005; BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

<sup>274</sup> Sobre a eventual superioridade do princípio da igualdade escreve Humberto Ávila: “Não se pode afirmar, portanto, que a igualdade situa-se numa posição hierarquicamente superior a outros princípios: os outros princípios são como que ‘coadjuvantes necessários’ no processo de instituição e aplicação do Direito e exercem ‘funções’ diferentes (alguns referem-se ao procedimento, outros ao conteúdo, outros à eficácia, etc.), o que exclui uma ‘supremacia’. A mera descrição do dever de igualdade como princípio superior da ordem jurídica, no sentido de primazia, é, portanto, uma superavaliação de sua função.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 66)

Por exemplo, o contribuinte que revela menor riqueza do que o outro poderia sofrer, ainda assim, uma tributação maior? E dentro de uma mesma faixa de riqueza, é possível a criação de graduações ambientais sem que isso represente violação à capacidade contributiva? E os microempresários e empresários de pequeno porte, que talvez não consigam um resultado ótimo em termos ambientais, devem ser mais tributados que grandes empresários que alcancem tal padrão? Enfim, vários são os desdobramentos da problemática afeta aos limites à tributação ambiental impostos pelo princípio da igualdade tributária.

### 5.3.1 A proporcionalidade

A proporcionalidade é tema pouco estudado no direito tributário. Como adverte Humberto Ávila, a proporcionalidade, e não apenas a tributária, só passou a ser estudada recentemente pela doutrina brasileira<sup>275</sup>. No entanto, a situação deveria ser exatamente inversa. A proporcionalidade é de tamanha importância que chega a ser vista como “um instrumento fundamental e indispensável para a existência do sistema jurídico e a preservação dos valores fundamentais”<sup>276</sup>, segundo Marçal Justen Filho.

A tributação restringe direitos fundamentais como a propriedade e a liberdade. Quanto à liberdade, não apenas a de locomoção é restringida (pela cobrança de pedágio, por exemplo), mas também e principalmente a liberdade de escolhas. Consumidores (contribuintes) são tanto induzidos a comprar como a não comprar (e, pode ocorrer de, comprando, perder a oportunidade para realizar novas escolhas).

Muitas vezes essa restrição é feita tendo em vista a capacidade contributiva dos contribuintes, cujo piso é o mínimo existencial e o teto é o confisco. Do piso ao teto tem-se a zona tributável, portanto. A proporcionalidade tem função importante não apenas no estabelecimento desses contornos, mas também na distribuição da carga tributária dentro da área tributável, já que a graduação das alíquotas deve atender a proporcionalidade.

Quando o tributo é usado em sua função extrafiscal, o critério de desequiparação entre contribuintes deixa de ser apenas a capacidade contributiva. Na tributação extrafiscal ambiental, por exemplo, os contribuintes serão discernidos mediante critérios ambientais.

---

<sup>275</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 91.

<sup>276</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 59.

Para fins da instituição de um imposto sobre a propriedade de veículo automotor menos poluente os contribuintes serão classificados de acordo, *v.g.*, com o nível de emissão de poluentes de seus veículos. A partir daí cresce o destaque da aplicação da proporcionalidade na verificação da legitimidade da desequiparação criada pela tributação extrafiscal ambiental.

Conforme escreve Luís Eduardo Schoueri, “qualquer tratamento discriminatório deverá passar pelo teste da razoabilidade e proporcionalidade, por meio do qual o aplicador da lei indagará se as diferenças entre as situações são suficientes para justificar um tratamento discriminado em tal proporção”<sup>277</sup>. É a proporcionalidade, então, que vai dizer o quanto menor deverá ser o tributo daquele que tomar a decisão ambientalmente mais adequada.

A proporcionalidade tem relação, portanto, com a noção de intensidade, de extensão da medida e de sua adequação com a finalidade pretendida. A proporcionalidade, como instrumento de controle estatal, tem aplicação onde há relação de causalidade entre meio e fim, entre instrumento e objetivo<sup>278</sup>.

José Marcos Domingues de Oliveira também relaciona a proporcionalidade com o controle de atos estatais:

[...] consiste na exigência de adequação dos atos estatais aos fins estabelecidos pela Constituição. É na verdade um requisito de legitimidade dos atos estatais.

[...]

permite, como se percebe, um “controle material e finalístico” do Estado de Direito, da justiça dos atos do Poder Público em face da Cidadania, para além do controle formal do Estado de Direito, qual seja o de legalidade.<sup>279</sup>

Para Willis Santiago Guerra Filho, a proporcionalidade é o “princípio dos princípios”. Segundo o autor, “a imposição nela contida é a de que se realiza através do Direito, concretamente e cada vez melhor, o que for jurídico e faticamente possível, para obter-se a otimização no adequamento da norma, com seu dever-ser de entidade ideal, à realidade existencial humana”<sup>280</sup>.

De acordo com Robert Alexy a proporcionalidade é constituída por três máximas parciais: adequação, necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e proporcionalidade

<sup>277</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 235-256. p. 248.

<sup>278</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 161.

<sup>279</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 46-47.

<sup>280</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria Processual da Constituição*. 3. ed. rev. atual. São Paulo: RCS Editora, 2007. p. 159.

em sentido estrito (mandamento de sopesamento)<sup>281</sup>. Ainda segundo Robert Alexy:

A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas da necessidade e da adequação decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas.<sup>282</sup>

Por meio da tributação, é possível orientar condutas visando à proteção do meio ambiente, mas nem sempre isso é possível. Não há como aumentar a incidência do imposto sobre operação de circulação de mercadorias de carne de animal silvestre, simplesmente porque esse tipo de carne não pode ser comercializada. Em outros casos, por mais que o direito tributário seja utilizável como instrumento de proteção ambiental, pode ocorrer de existirem outros meios menos restritivos de direitos<sup>283</sup>. Ou então, que a desvantagem gerada com a restrição da igualdade não supere o benefício gerado por meio de tal medida. Não valeria a pena, nesse caso, criar desequiparação entre contribuintes.

José Roberto Vieira fala em “tríplice exame da proporcionalidade”:

[...] verificar se as medidas escolhidas são adequadas à finalidade extrafiscal perseguida (adequação, na relação “meio x fim”); se, diante da existência de medidas alternativas, as adotadas são as menos restritivas e prejudiciais à igualdade (necessidade, na relação “meio x meio”); e se as vantagens derivadas da finalidade extrafiscal almejada são proporcionais às desvantagens oriundas das desigualdades estabelecidas (proporcionalidade em sentido estrito, na relação “vantagens x desvantagens”).<sup>284</sup>

Como escreve André Folloni, “a proporcionalidade concorre, com outras normas, para definir a validade da tributação extrafiscal: a tributação extrafiscal será válida se, além de outros requisitos, resistir ao teste da proporcionalidade.”<sup>285</sup>

A tributação extrafiscal ambiental cria uma desequiparação entre contribuintes que se submetem à norma indutora e entre aqueles que não se submetem. Ao fazer isso, realiza a igualdade material, uma vez que quem toma a conduta ambientalmente adequada é diferente

<sup>281</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 116-117.

<sup>282</sup> Ibid. p. 118.

<sup>283</sup> “Visto que em geral o escopo das leis tributárias é regular um amplo universo de fatos, há de se admitir a inadequação para grupos reduzidos de situações, sempre que não seja possível lançar mão de medida mais eficaz e menos lesiva à igualdade. Caso haja tal medida mais adequada e favorável à igualdade ou a inadequação seja demasiado ampla, deverá ser pronunciada a inconstitucionalidade da medida eleita pelo legislador, por violar o mandado da proporcionalidade”. (VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 252).

<sup>284</sup> VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 18-42. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 30-31.

<sup>285</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*. No prelo. p. 20.

daquele que não a toma - quem constrói um imóvel atendendo padrões ótimos de desempenho ambiental não é igual a quem não atende. As finalidades dessa desequiparação são legítimas, pois visam promover a proteção do meio ambiente. No entanto, somente serão validamente implantadas no sistema se obedecerem ao princípio da proporcionalidade.

“Meios”, “fins”, “adequação” e “necessidade”, são palavras-chave quando se está a tratar de proporcionalidade. Aplicando-os à tributação extrafiscal ambiental, pode-se dizer que a desequiparação instituída pela benesse fiscal, concedida ao contribuinte que toma o caminho ambientalmente adequado, será válida se o meio escolhido (o benefício fiscal) for adequado para o fim pretendido (proteção ambiental). Além disso, o benefício tributário deve ser necessário, ou seja, não pode existir meio alternativo que promova o mesmo resultado sem restrição (ou impondo menor restrição) a direito e garantia fundamental. Por fim, deve ser questionado se a vantagem trazida pela medida restritiva supera a desvantagem de “amesquinhar” o princípio da igualdade<sup>286</sup>. Destaca-se a expressão “amesquinhar”, pois, a rigor, não há propriamente restrição ao princípio da igualdade, na medida em que quem toma a conduta orientalmente adequada não é igual a quem não toma. Quando a desequiparação é legítima o princípio da igualdade não é amesquinhado, pelo contrário, é realizado.

Passando por tal crivo, a desequiparação será válida, portanto.

### 5.3.2 A capacidade contributiva na tributação extrafiscal ambiental

Antes de avançar para a solução do problema da aplicação ou não da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais ambientais, vale uma breve digressão para algumas manifestações doutrinárias bastante oportunas.

#### 5.3.2.1 Um breve panorama da doutrina

---

<sup>286</sup> “A medida é eleita como meio para atingir a finalidade prescrita por princípio(s) constitucional(is), havendo a relação meio-fim; mas, nisso, acaba por restringir a realização de outra norma constitucional – ou outras normas constitucionais. Aferindo a validade de medida restritiva de direitos fundamentais adotada pelo poder público, e exigindo, para tanto, a demonstração do cumprimento de certos pressupostos, a proporcionalidade serve como controle do arbítrio”. (FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*. No prelo. p. 20).

O termo “capacidade contributiva” é ambíguo. Ele é usado como pressuposto à tributação, como consectário da isonomia e critério de realização desta. Noutras vezes aparece como manifestações objetivas e hipotéticas de riqueza, por vezes, como manifestações no mundo fenomênico de tais riquezas. E ainda, como limite à tributação, auxiliado, nesse caso, pelo mínimo existencial e pelo confisco<sup>287</sup>.

Diz-se que a capacidade contributiva é pressuposto à tributação, uma vez que quem manifesta riqueza deve contribuir com as despesas estatais. Tem conexão, portanto, com o princípio da solidariedade, pois, se o Estado moderno se abastece de recursos preponderantemente tributários, quem tem maior aptidão para contribuir deve sofrer maior tributação.

A capacidade contributiva classifica contribuintes segundo a intensidade de riqueza manifestada, visando uma melhor distribuição da carga tributária. Fazendo isso, a capacidade contributiva vai ao encontro do princípio da igualdade que, segundo Humberto Ávila, é:

[...] a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade;  
A medida da comparação, ademais de efetivamente existente, deve ser aferida por meio de elemento indicativo com o qual guarde vinculação, devendo manter vínculo de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade que justifica sua utilização;<sup>288</sup>

Se a tributação incide, fundamentalmente, sobre fatos-signos presuntivos de riqueza, a medida da equiparação e da desequiparação deve ser o nível de riqueza manifestado pelo contribuinte. Daí falar-se que a capacidade contributiva é parâmetro da igualdade nos tributos cuja materialidade é ato não vinculado à ação estatal<sup>289</sup>.

O raciocínio acima funciona bem na tributação fiscal. Nesse caso, tratando-se de tributo cuja função é prioritariamente arrecadatória, sua existência no sistema tributário nacional se justifica exatamente na capacidade contributiva. Isso porque o Estado precisa de dinheiro para desempenhar suas competências constitucionais e contribui para tanto, aquele que manifesta riqueza. Além disso, na tributação fiscal a capacidade contributiva atua como limite à tributação, na medida em que se tributam manifestações de riqueza, sem, todavia, consumir toda a riqueza, ou sem ir além da riqueza manifestada.

Já na tributação extrafiscal, cujo fim prioritariamente não é arrecadar, a capacidade

---

<sup>287</sup> Vide item 4.2.3.

<sup>288</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 192.

<sup>289</sup> Sem prejuízo de discussões a respeito da incidência ou não da capacidade contributiva aos tributos vinculados. Vide item 4.1.3.

contributiva não fundamenta a tributação. Ou seja, na tributação extrafiscal o pressuposto da tributação é outro: proteção ambiental, intervenção no domínio econômico *etc.*<sup>290</sup>. Aliás, a arrecadação pode até demonstrar a ineficácia da política pública engendrada por meio do tributo extrafiscal. André Folloni observa que, por mais que tributos com função indutora também possam gerar arrecadação, isso nem sempre ocorrerá, pois, se num primeiro momento o aumento da alíquota possa resultar em aumento da arrecadação, em momento posterior, “se o tributo for aumentado de forma excessiva, a arrecadação pode decrescer, porque a realização do fato gerador se revela inviável economicamente. Até o limite em que a arrecadação cairá a zero.”<sup>291</sup>

Tome-se como exemplo o “imposto sobre propriedade de veículo automotor verde”, no qual se estabeleceriam alíquotas menores conforme menores fossem as emissões de poluentes. Nesse caso, o pressuposto não é a riqueza manifestada pelo fato de “ser proprietário de veículo menos poluente”, mas, sim, a política pública de estímulo à aquisição de veículos menos agressivos ao meio ambiente. O imposto, portanto, não é instituído “porque o sujeito é proprietário de veículo automotor”, mas para estimular a aquisição desse tipo de veículo. Nesse caso, o critério de *discrímén* é o ambiental.

Segundo Humberto Ávila, a tributação extrafiscal pode tomar como critério de *discrímén* parâmetro distinto da capacidade contributiva:

Quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita. Nesse sentido, deve-se buscar, nas outras finalidades que o ente estatal deve realizar, o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas. [...] Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Fala-se, por isso, em *fim externo*. Como tal, o fim externo é aquele perceptível fora do âmbito jurídico.<sup>292</sup>

Na tributação fiscal, portanto, o critério de diferenciação dos contribuintes deve ser a capacidade contributiva, pois esta visa distribuir melhor a carga tributária, conforme manifestações de riqueza, e o fim da tributação justamente arrecadar. Se a finalidade é arrecadar, a medida de equiparação deve ser o potencial dos contribuintes para contribuir. Daí falar-se que na tributação fiscal a igualdade se realiza por meio da capacidade contributiva.

<sup>290</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*. No prelo. p. 09.

<sup>291</sup> *Ibid.* p. 09.

<sup>292</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 160-161.

Já na tributação extrafiscal, o fim perseguido pela norma é outro. Por isso, não pode ser estabelecido um liame entre o fim almejado pela tributação (desestimular a importação de um produto, por exemplo) e a capacidade do contribuinte para custear a coisa pública. Em casos assim, a limitação da tributação deve ser concretizada pela proporcionalidade, descrita no item anterior, que vai avaliar se a relação entre causa, meio e fim é legítima.

Segundo Zelmo Denari “trata-se de adicionar ao atual lema ‘a cada um segundo sua capacidade contributiva’ – pedra de toque da justiça fiscal em todos os ordenamentos jurídicos tributários – outro muito mais significativo e abrangente: ‘a cada um segundo sua capacidade de preservação ou degradação do meio ambiente’”<sup>293</sup>.

Fernando Aurelio Zilvet é incisivo no sentido de que a tributação extrafiscal não se submete à capacidade contributiva:

[...] a extrafiscalidade não tem nenhuma ligação com o princípio da capacidade contributiva.

[...]

Adota-se a melhor doutrina e jurisprudência, no sentido de que a extrafiscalidade não guarda relação com o princípio da capacidade contributiva. Os tributos cobrados na atividade extrafiscal do Estado têm o condão de servirem a política intervencionista no domínio privado. Não é possível justificar a extrafiscalidade pela capacidade do cidadão de pagar o tributo, pois independe da condição econômica do cidadão para pagar o imposto, para que o Estado cobre o imposto sobre o tabaco ou o álcool, por exemplo.<sup>294</sup>

Assim, se a capacidade contributiva mede a aptidão que o contribuinte tem de suportar o impacto tributário, sendo a finalidade da tributação a arrecadação, deve ser ela, a capacidade contributiva, a medida da equiparação ou desequiparação nos tributos fiscais. Se a finalidade, no entanto, é intervir no domínio econômico, a capacidade contributiva não deve ser o critério de equiparação ou desequiparação, já que não tem relação com o fim perseguido pelo tributo em questão. Por isso que, em casos assim, deve ser a proporcionalidade o parâmetro para realizar a igualdade na tributação extrafiscal. Para Klaus Tipke “*em princípio, justificadamente, tais tributos não se orientam pela imposição uniforme segundo a capacidade contributiva.*”<sup>295</sup>

Se a imposição tributária tem por finalidade estimular a aquisição de veículos híbridos, movidos a gasolina e energia elétrica, não importa que o veículo híbrido custe, por exemplo,

<sup>293</sup> DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 76-91, jan.2006. São Paulo: Dialética, 2006. p.86.

<sup>294</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 196; 199-200.

<sup>295</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 62. Grifo no original.

quatro vezes mais que o não híbrido<sup>296</sup>. Nesse caso, pode-se estipular alíquota maior do imposto sobre propriedade de veículo automotor incidente sobre o automóvel movido somente a gasolina. Isso porque a finalidade – estimular a aquisição de veículos menos poluentes – não tem relação com as distintas manifestações de riqueza dos contribuintes. Sendo assim, na tributação extrafiscal ambiental a capacidade contributiva dá espaço para o critério ambiental de discrimen<sup>297</sup>.

Regina Helena Costa lembra que, na tributação extrafiscal, são aplicáveis os elementos que delimitam a capacidade contributiva, ou seja, o mínimo existencial e a vedação ao confisco. Com isso, a variação de alíquotas não obedece o critério da capacidade contributiva, mas não pode violar o mínimo existencial nem tampouco ser confiscatória. Segundo ela:

[...] parece melhor o entendimento que prestigia a convivência entre a atuação extrafiscal e a observância do postulado da capacidade contributiva. Isto porque, a nosso ver, poder-se-á verificar sua incidência ao menos quanto ao respeito aos limites que o mesmo impõe.

Assim, na tributação extrafiscal sua incidência é atenuada pela perseguição de outros objetivos. O princípio da capacidade contributiva cede ante a presença de interesse público de natureza social ou econômica que possa ser alcançado mais facilmente se se prescindir da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do sujeito.

[...]

teremos derrogações parciais do princípio, pois o postulado da capacidade contributiva não resta completamente afastado quando da tributação extrafiscal. O legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próprio princípio exige, já mencionados: a manutenção do “mínimo vital”, o não-atingimento do confisco e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais.<sup>298</sup>

Pela posição sustentada por Regina Helena Costa, na tributação extrafiscal ambiental a capacidade contributiva não deve ser aplicada enquanto parâmetro à isonomia, mas tão somente enquanto limite, pois mesmo o tributo extrafiscal não deve ser confiscatório nem tampouco violar o mínimo existencial.

Além de limite à tributação e de parâmetro à isonomia, também pode ser vista como

<sup>296</sup> Para Denise Lucena Cavalcante: “Como se sabe, um dos principais setores responsáveis pela crise do meio ambiente é o automobilístico. Só na cidade de São Paulo, por exemplo, os meios de transporte são responsáveis por 90% da poluição, de acordo com os dados da CETESB – Companhia de Tecnologia e Saneamento Ambiental. [...] Os veículos não poluidores devem ter um tratamento fiscal que motive a transição necessária dos veículos tradicionais movidos a combustíveis fósseis durante o tempo que for necessário e que a economia comporte.” (CAVALCANTE, Denise Lucena. Políticas públicas ambientais no setor automobilístico. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 216-230. p. 222; 225).

<sup>297</sup> Vide item 5.2.2.

<sup>298</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 72-73. No mesmo sentido, José Roberto Vieira (VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 18-42. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 290).

pressuposto à tributação, já que quem manifesta riqueza deve participar das despesas estatais. Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Hiroshi Murayama entendem aplicável à tributação extrafiscal ambiental a capacidade contributiva, tomada esta sob a perspectiva de pressuposto à tributação:

[...] capacidade contributiva como parâmetro e como pressuposto podem perfeitamente se desvincular e prescindir um do outro.

[...]

A capacidade contributiva como pressuposto não apenas pode, como deve harmonizar-se com a extrafiscalidade; a capacidade contributiva como parâmetro, por sua vez, deve dar lugar à extrafiscalidade na mensuração do *quantum debeatur*. Nesse caso, o controle se dará de forma efetiva por outros meios, como por exemplo pela utilização do postulado da proporcionalidade.<sup>299</sup>

Sendo assim, ainda que a graduação não deva respeitar o nível de riqueza externado pelos contribuintes, não se permite a incidência de tributo verde em fatos que não sejam presuntivos de riqueza. Na verdade, aqui os autores acima citados estão a sustentar a aplicação da capacidade contributiva enquanto manifestação de riqueza objetivamente verificável (capacidade contributiva objetiva), conforme mais adiante se verá.

Roberto Ferraz, no entanto, apresenta posicionamento distinto. Para o autor nos impostos o único critério de desequiparação constitucionalmente admitido é a capacidade contributiva:

Os impostos têm por característica distintiva sua não-vinculação a atividade estatal específica relativa ao contribuinte e, por essa mesma razão, não poderão ser exigidos distintamente de um ou de outro contribuinte. Nos impostos, a exigência somente poderá variar de acordo com o critério de discriminação constitucionalmente estabelecido, de capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1.º), sem possibilidade de oscilações em acordo com qualquer outra variável, inclusive sua atividade (art. 150, II).

Uma cobrança de impostos diferenciada em função da maior ou menor adequação da atividade do contribuinte a parâmetros de preservação ambiental seria inconstitucional por ferir os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Já a cobrança de contribuição especial com hipótese de incidência de imposto não tem esse vício [...]<sup>300</sup>

Como se vê, na literatura do direito tributário há posição das mais variadas em relação à aplicação ou não da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais ambientais. Ao que parece, no entanto, afirmar a aplicação ou não de tal preceito, vai depender do sentido que se

<sup>299</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 31-56. p. 47-48.

<sup>300</sup> FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 519-567. p. 554.

está empregar ao termo “capacidade contributiva”. Note que, algumas das dissonâncias vistas neste item, ocorrem em virtude da diversidade de sentidos atribuídos à expressão em questão. Por isso, dizer se a capacidade contributiva vai ou não ser aplicada aos tributos extrafiscal ambientais, vai depender do sentido que se está a usar tal expressão, como adiante se observa.

### 5.3.2.2 Os vários sentidos da capacidade contributiva e sua repercussão na tributação extrafiscal ambiental

Como visto, na literatura do direito tributário há quem sustente, inclusive, a impossibilidade de utilização extrafiscal ambiental dos impostos. Isso, em decorrência da vinculação dos impostos à capacidade contributiva, que seria tamanha que não se admitiria qualquer variação da incidência que não tivesse por critério a manifestação de riqueza:

[...] assim, não há espaço para cobrança de simples impostos com finalidade ambientalmente orientada no sistema constitucional brasileiro. Tais exigências somente poderão ocorrer sob a forma específica de contribuição de intervenção no domínio econômico (admitida sob essa forma à hipótese de incidência de imposto).<sup>301</sup>

De fato, a posição de Roberto Ferraz é absolutamente coerente, pois se a única variação admissível nos impostos é aquela realizada segundo o grau de riqueza, ficaria muito difícil estabelecer tributação extrafiscal ambiental por meio dos chamados tributos não vinculados. Entretanto, embora coerente, não parece ser essa a melhor posição.

Fosse verdadeira a assertiva na qual é inconstitucional variação de imposto que se orienta mediante parâmetro diverso da capacidade contributiva, talvez não apenas a extrafiscalidade ambiental seria vedada, mas toda e qualquer utilização extrafiscal dos impostos. A extrafiscalidade do imposto muda a sua finalidade deslocando-a da arrecadação para fins diversos, notadamente interventivos. Dificilmente isso pode ser feito sem que se tome critério de equiparação distinto do nível de manifestação de riqueza do contribuinte. Nesse caso, como se justificaria a mitigação da estrita legalidade, prevista no artigo 153, § 1.º, da Constituição, assim como as exceções criadas à anterioridade, v.g., pelo artigo 150, § 1.º, também da Constituição? Admitir-se-ia a majoração de alíquotas e sua pronta aplicação tão

---

<sup>301</sup> FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 519-567. p. 554-555.

somente para elevar a arrecadação?

Não parece ser positiva a resposta. Historicamente, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, têm estreita relação com a intervenção no domínio econômico. Há muito tempo esses impostos têm sido usados com finalidades extrafiscais e não parece que a Constituição de 1988 pretendeu subtrair-lhes tal característica. Pelo contrário, a alteração de suas alíquotas por ato da Presidência da República, assim como a não submissão à anterioridade, demonstraram a feição extrafiscal de tais tributos. As intervenções realizadas nessas áreas do domínio econômico (balança comercial, por exemplo) devem ser rapidamente implementadas, sendo inviável que se aguarde o trâmite legislativo e a anterioridade para alterações em tais impostos. Daí que, em tais casos, e atendidas as condições e as margens legalmente estabelecidas, é possível que o chefe do Executivo da União altere-as por ato não legislativo e sem a necessidade de se aguardar a anterioridade.

Além disso, a leitura da Constituição, notadamente de seus Princípios Fundamentais e das disposições da Ordem Econômica e Financeira e do Meio Ambiente, não sugerem um isolamento do sistema constitucional tributário no que toca ao uso extrafiscal dos impostos, em especial, em matéria ambiental. Aliás, também inexistente dispositivo deixando explícito que a finalidade da tributação é arrecadar.

Expressamente, em matéria tributária, a Constituição distribui competências, disciplina imunidades e limita o exercício dessa competência. No mais, o que a Constituição faz é estabelecer fundamentos e objetivos para todo o sistema. Então, se o direito do trabalho deve zelar pela dignidade da pessoa humana, da mesma forma o direito tributário que, no mínimo, não pode violá-la<sup>302</sup>.

Não é correto desconsiderar o uso extrafiscal dos impostos. A propósito, não se pode olvidar que, mesmo sem ser da vontade do Estado, o tributo pode, a partir de sua aplicação, desempenhar função extrafiscal. Por isso, o critério pragmático de identificação dos tributos extrafiscais ter relevância<sup>303</sup>.

Afirmar categoricamente que a Constituição não autoriza a criação de imposto extrafiscal ambiental não é a melhor posição, portanto. Ao contrário, em matéria de proteção ao meio ambiente a Constituição parece não medir esforços para alcançar a máxima eficiência possível<sup>304</sup>.

---

<sup>302</sup> Vide item 4.2.5.

<sup>303</sup> Vide item 3.2.2.

<sup>304</sup> Vide itens 3.3 e 5.1.1.

Além disso, a capacidade contributiva não é o único parâmetro da isonomia tributária, nem tampouco é aplicável com a mesma intensidade em todos os impostos existentes<sup>305</sup>. Se nos chamados tributos pessoais a capacidade contributiva, aliada à personalização e à proporcionalidade, possa ser tomada como o melhor dos parâmetros para a realização da igualdade, talvez o mesmo não se diga relativamente aos tributos ditos reais e indiretos.

Em relação às taxas, por exemplo. Partindo da premissa de que a elas é aplicável a equivalência ao invés da capacidade contributiva, seria despicienda a discussão da aplicação ou não da capacidade contributiva às taxas extrafiscais<sup>306</sup>.

Tributos sobre o patrimônio e sobre o consumo, embora não possam descartar de plano a aplicação da capacidade contributiva, nem sempre com ela são compatíveis. De fato, a Constituição impõe ao legislador o dever de “sempre que possível” buscar alcançar a capacidade contributiva relativa, por isso que a capacidade contributiva não deve ser de antemão refutada<sup>307</sup>. No entanto, há produtos de difícil ou impossível aplicação da capacidade contributiva. Tome-se de exemplo a gasolina. É praticamente impossível criar um critério de personalização e com ele estabelecer graduações consoante à capacidade contributiva do consumidor. Por isso, nesse caso, infelizmente, não há como estabelecer graduações que tomem por critério o grau de riqueza externada pelo contribuinte.

Sendo assim, em casos como esse, não há que se falar que o uso extrafiscal ambiental seria inconstitucional, pois, em virtude da natureza do fato que se está a tributar, não se concebe o estabelecimento de graduações que tomem por base a capacidade contributiva.

Por isso, parece que a posição adotada pelo professor Roberto Ferraz não seja mais correta. Pela própria consistência do imposto em questão, nem sempre a capacidade contributiva será aplicável. Ademais, mesmo quando ela for aplicável é possível se afirmar que a Constituição permita a utilização de outros critérios de *discrimen* que não apenas a capacidade contributiva.

Em verdade, a melhor resposta ao questionamento a respeito da aplicação ou não da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais ambientais é: depende. Há mais de um sentido para a expressão “capacidade contributiva”, assim como várias espécies tributárias e diversos fatos que, ao menos hipoteticamente, são passíveis de incidência.

---

<sup>305</sup> Vide itens 4.1.3 e 4.3.

<sup>306</sup> Luís Eduardo Schoueri admite o uso extrafiscal das taxas: “também as taxas permitem que sua disciplina se faça mediante a inserção de normas tributárias indutoras. Estas, não tendo sua fundamentação na necessidade financeira do Estado nem no princípio da equivalência, requerem justificação baseada na necessidade do Estado de intervir sobre Domínio Econômico.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 181). Um município poderia, v.g., deixar de exigir taxa para expedição de licença para construir a fim de estimular a construção civil.

<sup>307</sup> Vide item 4.2.4.

Dentre outros sentidos que porventura possam ser identificados, a capacidade contributiva tem sido usada para designar: *i.* em conjunto com o princípio da solidariedade, pressuposto à tributação; *ii.* consectário da igualdade tributária e da justiça fiscal; *iii.* critério de realização da igualdade tributária e da justiça fiscal; *iv.* limite à tributação; *v.* riquezas tributáveis analisadas abstratamente; *vi.* manifestações de riqueza concretamente verificadas<sup>308</sup>.

A instituição de um tributo fiscal tem por meta implementar a arrecadação, já o extrafiscal visa fim diverso. Como lembra André Folloni, nesse caso, “o que se pretende, com a tributação, é algo externo, tanto à arrecadação, quanto ao próprio contribuinte: um fim diverso, socioeconômico.”<sup>309</sup> Dessa forma, a capacidade contributiva fundamenta a instituição do tributo fiscal, o mesmo não podendo ser dito em relação ao tributo extrafiscal. Se o tributo é instituído para arrecadar, deve ser que quem tenha maior disponibilidade econômica arque com parcela maior, pois um sujeito assim tem maior aptidão para participar com as despesas estatais (custeada por meio da arrecadação). Porém, quando se eleva a alíquota de imposto sobre produto industrializado de sacolas plásticas, visando à redução de seu consumo, o fundamento do tributo não é a capacidade contributiva do produtor ou do consumidor, mas, sim, a proteção ao meio ambiente.

No entanto, a extrafiscalidade, por si só, não afasta a finalidade arrecadatória do tributo. A propósito, a classificação tomando por base a finalidade do tributo é feita por preponderância<sup>310</sup>. A contribuição de intervenção no domínio econômico é um tributo que, além de fiscal, é também extrafiscal – sem contar que também pode ser parafiscal.

Por isso, se, além da finalidade interventiva e orientadora de condutas, os recursos obtidos por meio do tributo ambiental tiverem afetação ambiental, a capacidade contributiva igualmente vai fundamentar a instituição de tributo extrafiscal ambiental. Nesse caso, o fundamento é tanto a capacidade contributiva quanto a proteção ao meio ambiente.

A capacidade contributiva também deve ser aplicável à tributação extrafiscal ambiental quando empregada com o sentido de limite à tributação. Conforme já citado, acertadamente, Regina Helena Costa adverte que o mínimo existencial e a vedação ao confisco devem ser aplicáveis à tributação extrafiscal ambiental.<sup>311</sup>

---

<sup>308</sup> Vide item 4.23.

<sup>309</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*. No prelo. p. 15.

<sup>310</sup> Ver item 3.1.1.

<sup>311</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 72-73. No mesmo sentido, José Roberto Vieira (VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 18-42. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 290).

O mesmo se diz para a inviabilização da atividade econômica por meio da tributação extrafiscal. Já foi dito que a tributação não deve ser de tal maneira que inviabilize a atividade econômica. Isso vale também para o tributo extrafiscal ambiental. O Estado não pode, por meio do tributo, proibir uma atividade que é lícita. A tributação extrafiscal não pode instituir um tributo proibitivo. Um tributo assim, além de confiscatório, violaria o princípio da livre iniciativa e o próprio conceito de tributo.

Enquanto limite, portanto, na tributação extrafiscal ambiental não se admitirá tributo que incida abaixo da capacidade contributiva, sob pena de ofensa ao mínimo vital, nem tampouco além dela, já que, nesse caso, seria confiscatória.

Se a norma de incidência do tributo extrafiscal ambiental tiver, por critério material fato do particular (não vinculado à ação estatal), a capacidade contributiva objetiva deve ser sempre aplicável. Não se conceberia, nesse caso, a tributação sobre fatos que não fossem representativos de riqueza, daí que a capacidade contributiva objetiva deve ser sempre aplicável. Imposto extrafiscal ambiental terá sempre critério material representativo de riqueza, o que o sujeita à capacidade contributiva absoluta.

De acordo com Enrico De Mita:

Mesmo a tributação extrafiscal deve respeitar o princípio da capacidade contributiva no sentido de que, ainda que sendo preordenada a metas extrafiscais, e mesmo sendo estas metas alcançadas exatamente quando a hipótese de incidência não se verifica, a tributação deve ter como pressuposto um fato economicamente relevante, um fato que constitua manifestação de riqueza.<sup>312</sup>

Já em relação à capacidade contributiva relativa, sua aplicação ou não aos tributos extrafiscais ambientais vai depender do quanto a capacidade contributiva participa como parâmetro para a realização da igualdade no tributo em questão. Ir a um posto de combustível e abastecer um veículo manifesta riqueza. É uma operação de circulação de mercadoria que objetivamente manifesta riqueza. Dada a circunstância, é praticamente impossível ser estabelecido um critério de precisar a riqueza individualmente considerada do sujeito que abasteceu o veículo. Sendo assim, nesse caso, a igualdade não se realiza por meio da capacidade contributiva.

Contudo, há tributos e materialidades com forte tendência a bem aceitarem a capacidade contributiva como parâmetro da igualdade. Nesse caso, poder-se-ia supor que somente se admitiriam graduações na incidência que tomassem por base a capacidade

---

<sup>312</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 225-252. p. 248.

contributiva. Porém, como já afirmado anteriormente, na tributação extrafiscal ambiental é admissível critério ambiental de *discrímén* entre contribuintes. Sendo assim, graduações no imposto sobre propriedade predial e territorial urbana tomando por base a manutenção no terreno de árvore nativa ou o grau de permeabilidade da edificação (proporcionado, por exemplo, pelo uso das chamadas calçadas ecológicas)<sup>313</sup>, assim com benefícios fiscais a indústria que instala equipamentos antipoluentes, são instrumentos possíveis e válidos.

Ocorre que, a circunstância de o critério ambiental de *discrímén* ser validamente aplicável, não impõe, necessariamente, o afastamento da capacidade contributiva como mecanismo de realização da justiça fiscal e, sob essa concepção, de realização da isonomia fiscal.<sup>314</sup>

Não se pode olvidar que a Constituição estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. Ou seja, toda vez que a composição de um tributo admitir a graduação da riqueza como meio de realização da justiça fiscal, deve ela ser levada em consideração.

Tome-se o imposto sobre a propriedade de veículo automotor de automóvel elétrico como exemplo. As posições doutrinárias apresentadas acima dariam duas opções. A primeira seria o estabelecimento de graduação exclusivamente tomando por base a finalidade ambiental. Assim, por exemplo, se o imposto sobre propriedade de veículo automotor de um carro a gasolina é “X” por cento, a do veículo elétrico poderia ser “X/2”. Já a segunda, inadmitiria essa progressividade ambiental. Entretanto, a carga tributária ficaria mais bem distribuída se ambos os critérios fossem levados em conta.

Da mesma forma que a Constituição impõe o desenvolvimento sustentável e a proteção ao meio ambiente, exige que “sempre que possível” materialidades que sejam fatos-signos devam ser graduadas. Diante disso, ambos os critérios podem conviver harmoniosamente.

Luís Eduardo Schoueri admite a conjugação do *discrímén* extrafiscal com a capacidade contributiva:

---

<sup>313</sup> Valéria Furlan entende que a progressividade pode ser largamente usada no imposto sobre propriedade predial e territorial urbana: “a lei pode graduar as alíquotas do IPTU tendo em vista, conjuntamente, o valor do imóvel, o destino que lhe foi dado (residencial, comercial, industrial etc.), sua superfície, o número de imóveis de um mesmo proprietário, dentre outros critérios. Em Tal hipótese o legislador municipal estaria conferindo ao IPTU finalidades fiscais e extrafiscais, simultaneamente.” (FURLAN, Valéria. *Imposto predial e territorial urbano*. 2.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 157).

<sup>314</sup> De acordo com Elizabete Rosa de Mello, “a tributação justa refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os entes Federativos, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, aplicam as técnicas de tributação, seja progressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica com o fim de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos.” (MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. p. 40).

[...] o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada “fatia” e entre uma e outra “fatia”. Dentro de cada “fatia”, o princípio da igualdade exigirá idêntico tratamento. É o que se chama “igualdade horizontal”, o que não oferece qualquer dificuldade para a compatibilização entre capacidade contributiva e outros valores constitucionalmente prestigiados, já que a própria “fatia” define-se a partir do cruzamento de todos os critérios. Já na comparação entre as “fatias”, falar-se-á em “igualdade vertical”, quando o princípio da igualdade exigirá que se verifique se entre as fatias há diferença suficiente para justificar o tratamento desigual proposto. Valerá, aqui, a proporcionalidade, que exigirá, como decorrência do princípio da igualdade, que diferentes tratamentos tributários a situações diversas devem ter por base uma proporcionalidade, de modo que quanto mais diversa a situação, tanto mais aceitável e exigido o tratamento tributário diferenciado.<sup>315</sup>

As distintas finalidades impostas pelo sistema jurídico à tributação permitem que se estabeleçam graduações que tomem por base critérios distintos da capacidade contributiva. Se o objetivo da norma tributária for a proteção do meio ambiente, será lícito, portanto, o estabelecimento de desequiparações pautadas em parâmetros que não a manifestação de riqueza do contribuinte.

Nesse caso, o *discrímen* ambiental será orientado pela proporcionalidade, conforme assevera Humberto Ávila:

[...] o distanciamento da igualdade exige que a medida seja *adequada, necessária e proporcional*.

*Adequada* é a medida cuja utilização provoque efeitos que contribuam para a promoção graduação da finalidade extrafiscal.

[...]

*Necessária* é a medida que, dentre todas aquelas disponíveis e igualmente adequadas para atingir dada finalidade, seja a menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade.

[...]

*Proporcional* é a medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais.<sup>316</sup>

Pois bem. Feito isso, são criados grupos de contribuintes, separados segundo condutas ambientalmente orientadas (praticar operações com crédito de carbono, usar matéria prima de fonte renovável, adquirir veículo menos poluente *etc.*). A partir daí, surge outro desafio: verificar a possibilidade ou não de aplicação de parâmetros para implantação da isonomia. Daí que, sendo possível, dentro de cada grupo formado é válida a graduação levando em conta a capacidade contributiva.

<sup>315</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 141-180. p. 156-157.

<sup>316</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 162-163. Grifo no original.

A extrafiscalidade ambiental não deve significar o distanciamento da busca pela melhor distribuição da carga tributária, ao contrário, o ideal de justiça fiscal permanece. Segundo Lise Vieira da Costa Tupiassu: “percebe-se que a extrafiscalidade está na essência do tributo ambiental, seja em seus fins, seja em seus efeitos, e isso não afeta a necessidade de que a instituição de tal tributo observe determinados critérios de justiça fiscal.”<sup>317</sup>

Se é lícita a desequiparação entre o proprietário de um veículo elétrico no valor de cem mil reais e o proprietário de um veículo a gasolina de cinquenta mil reais, a equiparação entre o proprietário de um veículo elétrico de duzentos mil reais e outro de cem mil reais, parece não ser. Após o estabelecimento o *discrímen* ambientalmente orientado, caso surja a possibilidade de graduação a partir da capacidade contributiva, esta não deve ser desconsiderada. Além de servir aos ditames da isonomia tributária e da justiça fiscal, é decorrência de disposição constitucional expressa (artigo 145, § 1.º).

André Folloni igualmente não despreza o uso da capacidade contributiva na tributação extrafiscal, afirmando que a capacidade contributiva “deve ter algo a dizer em relação ao direito tributário como um todo, inclusive no âmbito extrafiscal”, sendo assim, ainda segundo o autor, “levá-la em consideração, sob um ponto de vista, contribuirá com a eficiência da tributação extrafiscal e, de outro lado, contribuirá para que se evitem situações de desrespeito à isonomia.”<sup>318</sup>

O que se faz, na verdade, é se estabelecer dois critérios de distinção. Primeiro, levando em conta o fim ambiental e, depois, a capacidade contributiva do contribuinte. Aquele diante da finalidade extrafiscal ambiental, este face ao imperativo constitucional de realização da melhor distribuição possível da carga tributária e também atendendo a faceta fiscal que porventura exista no tributo verde em questão.

O imposto sobre propriedade de veículo automotor pode demonstrar a veracidade do que se disse acima. É lícito que se estabeleçam diferenças de alíquota em virtude do grau de emissão de poluente de seu combustível (esse é o fator ambiental de *discrímen*).

Sem entrar propriamente no embate acerca do *discrímen* mediante o uso de critério ambiental, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela possibilidade de alíquotas diferentes para álcool e gasolina:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. LEI N. 6.606/89, COM AS ALTERAÇÕES

<sup>317</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 132.

<sup>318</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*. No prelo. p. 16.

DAS LEIS N. 7.002/90 E 7.644/91. PRETENZA INCOMPATIBILIDADE COM AS NORMAS DOS ARTS. 24, § 3.º; 150, II E IV, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO.

[...]

Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo.<sup>319</sup>

Na literatura, Jorge Henrique de Oliveira Souza escreve:

Alguns Estados, reconhecendo essa possibilidade de utilização do IPVA como instrumento de estímulo às condutas ecológicas de menor impacto, consideram na apuração do critério quantitativo desse tributo, específica qualidade do complemento do critério material (veículo automotor), concernente ao grau de poluição do combustível utilizado em cada veículo. Como é sabido, combustíveis como o diesel ou a gasolina são mais poluentes que o álcool e o gás natural e, de acordo com esse critério, os veículos que utilizam combustíveis mais poluentes passam a suportar uma carga tributária maior, como forma de estímulo, a utilização de fontes de energia de menor impacto ambiental para o ser humano.<sup>320</sup>

Sendo lícita a desequiparação que homenageia a proteção ao meio ambiente, o próximo passo é buscar, dentro dos grupos formados a partir de tal critério (proprietários de veículo movidos a álcool, movidos a gasolina *etc.*), um parâmetro que leve em conta a capacidade contributiva do contribuinte, visando estabelecer a melhor distribuição possível da carga tributária.

No exemplo acima a tributação variaria tanto em relação ao combustível usado quanto em relação à riqueza manifestada. Ao que parece o mesmo não se restringe ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Pelo contrário, é aplicável ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, dentre outros.

O que se está a sustentar, portanto, é a possibilidade, quando a natureza da espécie tributária e da materialidade em questão permitirem, de faixas distintas de tributação, tanto em virtude do critério de proteção ambiental como em face da capacidade contributiva do contribuinte. Fazendo isso, estar-se-á a prestigiar, na tributação extrafiscal ambiental, a capacidade contributiva enquanto consectário da igualdade tributária e da justiça fiscal, assim como critério de realização da igualdade tributária.<sup>321</sup>

<sup>319</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 236.931-8/SP*. Relator: Min. Ilmar Galvão. Primeira Turma. Julgamento 10.08.1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255772>>. Acesso em: 7 fev. 2014.

<sup>320</sup> SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 174-175.

<sup>321</sup> “sob o ponto de vista interno, endógeno, ou intraclasse, para aferir se há diferenciação entre os contribuintes postos dentro da classe dos destinatários da tributação extrafiscal, a capacidade contributiva tem muito a

Em síntese, a aplicação ou não da capacidade contributiva variará segundo seu sentido:

- a) a capacidade contributiva, enquanto pressuposto à tributação, somente será aplicada aos tributos extrafiscais ambientais caso estes, além de extrafiscais, também forem fiscais, como é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, que são tributos tanto fiscais quanto extrafiscais;
- b) como limite à tributação, a capacidade contributiva será aplicada, tanto para assegurar o mínimo existencial como para vedar o confisco, bem como para proibir que, por meio da tributação, seja inviabilizada a atividade econômica;
- c) tomada como riquezas tributáveis analisadas abstratamente, capacidade contributiva objetiva, portanto, será ela aplicável aos tributos extrafiscais ambientais que incidam sobre manifestações de riqueza;
- d) já se o sentido for de manifestações de riqueza concretamente verificadas (capacidade contributiva relativa), será ela aplicável se a espécie tributária e a materialidade em questão, admitirem a capacidade contributiva como parâmetro da isonomia tributária. Neste caso, conjugada com o critério de *discrímen ambiental*;
- e) por fim, o mesmo se diz na hipótese de ser ela concebida como consectário da igualdade tributária e da justiça fiscal, assim como critério de realização da igualdade tributária, será ela aplicável aos tributos extrafiscais ambientais se a espécie tributária e a materialidade em questão, admitirem a capacidade contributiva como parâmetro da isonomia tributária. Neste caso, conjugada com o critério de *discrímen ambiental*.

Por isso, no início ter se afirmado que a resposta ao questionamento acerca da aplicabilidade ou não da capacidade contributiva aos tributos ambientais é: depende.

### 5.3.3 A seletividade ambiental

Diante da diversidade de materialidades tributáveis pela União, estados, municípios e

---

dizer. Se ela não for levada em consideração, haverá desigualdade nos efeitos da tributação extrafiscal, de modo que contribuintes com capacidade econômica elevada se submeterão a ela com efeitos diferentes daqueles contribuintes de menor capacidade econômica. Diferenciação como essa, no entanto, não encontra guarida na Constituição da República.” (FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*. No prelo. p. 18).

Distrito Federal, é natural que o sistema constitucional tributário preveja mais de um instrumento para realização da justiça fiscal.

A seletividade tem papel de destaque quando se está a falar dos tributos indiretos, que são aqueles que permitem o repasse da exação fiscal ao consumidor. Há, assim, uma dualidade de sujeitos: o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Aquele o vendedor da mercadoria e prestador do serviço, este o consumidor e tomador.

A transferência do encargo financeiro eleva sobremodo a dificuldade para a realização da isonomia tributária. Como em relação à obrigação tributária inexistente vínculo entre o fisco e o consumidor, a situação pessoal deste muitas vezes acaba sendo desconsiderada para modulação dos tributos incidentes sobre o consumo. Fernando Aurelio Zilveti destaca: “é certo que os referidos tributos não permitem, pelo menos de forma clara, a individualização da renda líquida do contribuinte para mensurar sua capacidade de arcar com o ônus decorrente da aplicação do imposto sobre o bem adquirido.”<sup>322</sup>

A tarefa do legislador passa a ser identificar características do consumidor não a partir de informações pessoais, mas por meio do produto consumido. Daí a importância da seletividade, que impõe graduações levando em consideração o nível de essencialidade do produto<sup>323</sup>. Assim, o tributo “seleciona” produtos em função de sua essencialidade. Já foi dito que a essencialidade é apurada dentro de um dado contexto histórico, econômico e social. Dessa forma, se o fumo já foi tomado como produto de pequena essencialidade, hoje é de uso indesejado.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira “a essência é aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substância. No caso a coisa ou produto deve ser excluído, ou incluído e normatizado em razão da sua *natureza essencial* e da sua finalidade.”<sup>324</sup>

Para Andrei Pitten Velloso:

Nos tributos que incidem sobre o consumo, por exemplo, há que se buscar a capacidade dos contribuintes de fato mediante técnicas como a da *seletividade* dos tributos, de modo a se exonerar os bens fundamentais para a subsistência e gravar de modo mais acentuado os supérfluos ou nocivos.<sup>325</sup>

---

<sup>322</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 276.

<sup>323</sup> Vide item 4.3.1.

<sup>324</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto – incidência, não incidência, isenção e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 651, p. 07-15, jan. 1990. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 10.

<sup>325</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 209.

Diante de tudo o que já foi dito em relação ao desenvolvimento sustentável e as disposições constitucionais a respeito, não há como negar a essencialidade do produto ambientalmente orientado, assim como reconhecer a nocividade do produto altamente poluente (por mais que se trate de poluição permitida).

Fábio Nieves lembra que a seletividade decorre de disposições constitucionais como a dignidade da pessoa humana, do desenvolvimento nacional (sustentável, acrescenta-se), da erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais e de tudo aquilo que seja indispensável à vida humana<sup>326</sup>.

Importante lembrar o acréscimo feito ao inciso VI, do artigo 170, da Constituição, dispondo que a ordem econômica deve observar a “defesa do meio ambiente, *inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação*” (grifo nosso).

Além disso, como adverte Luís Eduardo Schoueri, há a essencialidade sob a perspectiva individual do consumidor e a essencialidade sob o ponto de vista das necessidades coletivas:

Surge, entretanto, para a seletividade, a seguinte questão: poderá o legislador ordinário introduzir norma tributária indutora, adotando, então, alíquotas para o imposto que não se graduem segundo o parâmetro necessidade?

[...]

Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural.

[...]

Daí justificar que se reformule o conceito de “essencialidade”, que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles.<sup>327</sup>

Inegavelmente, o bem ambiental é essencial sob a perspectiva coletiva, não apenas dessa geração como das futuras, por isso ser admissível a adoção da essencialidade ambiental.

Como ressalta Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida:

O emblemático artigo 225 da Constituição Federal, ao mesmo tempo em que assegura o direito intergeracional a um ambiente equilibrado, como forma de se garantir a sadia qualidade de vida, e, em última análise, a dignidade da pessoa humana, deixa claro que a responsabilidade pelos desafiantes desideratos é solidária e compartilhada por todos (poderes públicos e coletividade em geral).

É certo que a efetiva e adequada proteção ambiental depende não apenas da implementação de políticas públicas e ações ambientais globais e setoriais, de

<sup>326</sup> NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 116-117.

<sup>327</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 397-398.

âmbitos internacional, nacional, regional e local, mas também de sua integração a políticas e ações no campo econômico-social, para maior êxito no combate à crescente degradação ambiental.<sup>328</sup>

Não é demais repetir, portanto: o direito tributário não só pode como deve atuar na proteção ambiental. Pode não ser o único instrumento ou o melhor instrumento para tanto, mas, seguramente, tem papel a desempenhar nesse tema.

Podem ser usados como exemplos de produtos de menor impacto: pilhas e baterias de aparelhos eletrônicos que tenham maior rendimento, admitindo maior número de recargas; produtos de limpeza biodegradáveis; madeira obtida a partir de reflorestamentos; sacolas plásticas biodegradáveis; álcool combustível; eletrodomésticos que consumam menos energia elétrica; papel não clorado. Trata-se de produtos mais essenciais sob a perspectiva ambiental e, como tais, reclamam tratamento tributário mais benéfico.

Breno Ladeira Kingma Orlando e Daniel Mariz Gudiño também entendem viável a seletividade ambiental “por meio da redução de alíquotas em operações e produtos menos poluentes e da majoração de alíquotas aos produtos e atividades de maior potencial poluidor”, a fim de “desestimular a aquisição de produtos poluentes e, em contrapartida, fomentar a aquisição de produtos ‘limpos’”.<sup>329</sup>

Hugo de Brito Machado, ao comentar a harmonia que deve haver entre os princípios da ordem econômica quando se está a usar o direito tributário como ferramenta de proteção ambiental, escreve: “preconizamos tratamento tributário diferenciado entre contribuintes que desenvolvam suas atividades de modo a preservar o meio ambiente. E isso é perfeitamente possível mediante a graduação das alíquotas de impostos como o IPI e o ICMS.”<sup>330</sup>

Para Silvio Alexandre Fazolli:

[...] produtos que favoreçam o controle da poluição (biodegradáveis, produzidos de forma orgânica etc.) devem ter uma alíquota proporcional à preservação auferida. Afinal, o Estado estimula a “produção”, o que se procura coibir é a desvinculação desta com a “sustentabilidade” do crescimento econômico obtido. Com a utilização do princípio da seletividade em prol do ambiente, o particular se verá estimulado à produção de bens dentro de um padrão sustentável, e aquele que

<sup>328</sup> YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. Valores e aspectos constitucionais fundamentais do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 527-564. p. 528.

<sup>329</sup> ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: \_\_\_\_\_ et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 79-102. p. 85.

<sup>330</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ordem econômica e tributação. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 385.

não se enquadrar nas condições exigidas pela norma jurídica sofrerá, por via inversa, uma oneração tributária.<sup>331</sup>

A seletividade ambiental revela também uma característica extrafiscal bem marcante, pois, ainda que a variação da alíquota se funde na essencialidade ambiental, ela pode interferir na escolha do consumidor, porque o produto mais essencial do ponto de vista ambiental pode tornar-se mais barato do que aquele que não apresenta a mesma característica.

Conforme destaca Cleucio Santos Nunes:

A economia oferece algumas alternativas, as quais, teoricamente, podem demarcar o ponto de equilíbrio entre exploração do meio e sua preservação. Para isso é necessário que a internalização dos custos das externalidades negativas produzidas sobre o meio ambiente seja alta o bastante para não compensar ao poluidor continuar produzindo às custas da degradação do meio. Paralelamente, precisam ser adotadas políticas tributárias de incentivo a técnicas menos poluidoras. Reduzindo-se a tributação sobre produtos obtidos por tecnologias ambientalmente depuradoras, o resultado será a disponibilidade de tais bens no mercado consumidor a preços relativamente mais baixos do que os outros produtos. Ressalta-se que a tributação é mais alta sobre os produtos concorrentes que não são desenvolvidos com as mesmas técnicas depuradoras. Esse modelo de política tributária forçará os consumidores a adquirirem os produtos que, para sua manufatura, causem menor impacto sobre o meio ambiente.<sup>332</sup>

Como raramente o critério para o consumo é o ambiental, então a opção é dirigir a conduta pelo barateamento dos produtos ambientalmente adequados<sup>333</sup>. O fato é que, alterando os preços dos produtos, a seletividade ambiental pode fazer com que o consumidor (destinatário final da carga tributária incidente sobre os tributos indiretos) mude de produto a ser consumido, podendo haver migração para o consumo de produtos ambientalmente orientados.

O efeito dessa interferência é extrafiscal, na medida em que vai além da atividade meramente arrecadatória da tributação, atuando no direcionamento da conduta do contribuinte e consumidor dos produtos e serviços.

---

<sup>331</sup> FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. *Revista de direito ambiental*, São Paulo, n. 34, p. 78-83, abr. 2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 81.

<sup>332</sup> NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 195-196.

<sup>333</sup> Oksandro Osdival Gonçalves e Helena de Toledo Coelho Gonçalves destacam a repercussão que os tributos geram nos preços dos produtos e chama a atenção para os efeitos concorrenciais que disso podem advir: “como visto, o tributo tem a capacidade de afetar o sistema de preços e por isso deve ser considerado para efeitos concorrenciais. Sendo o tributo um ato do Estado, configura-se uma interferência na economia com reflexos relevantes que não podem ser desconsiderados. Assim sendo, o tributo e a concorrência se inter-relacionam a partir do princípio da livre concorrência.” (GONÇALVES, Oksandro Osdival; GONÇALVES, Helena de Toledo Coelho. Tributação, concorrência e desenvolvimento econômico sustentável. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (Org.). *Tributação, Concorrência e Desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, 2013. p. 28).







## 6 CONCLUSÃO

Não é de hoje a lição na qual o direito positivo é um sistema, fechado no plano sintático e aberto nos planos semântico e pragmático. Trata-se de um sistema em constante alteração, seja por meio da criação de novos enunciados no direito positivo, seja pela alteração do sentido que vai sendo atribuído ao texto do direito positivo. Muitas vezes o direito e as normas jurídicas vão se renovando, não obstante seu texto permaneça inalterado. Portanto, ainda que se tome o fechamento sintático como algo verdadeiro, isso não pode não significar o isolamento do direito em relação aos demais sistemas sociais que o cercam. Ao contrário, o contato existe e a influência de um sistema sobre o outro é inegável. O direito tributário ambiental é prova disso. Ele surge justamente em virtude de novas necessidades do corpo social.

O direito tributário ambiental é um ramo do direito pouco trabalhado pela doutrina tributarista. Partindo de premissas clássicas, nem poderia ser visto como uma disciplina autônoma. No entanto, espalhados entre os fundamentos e os objetivos da República, bem como entre os sistemas tributário e ambiental, existem preceitos constitucionais que justificam a existência de um “direito tributário ambiental”. O Estado deve proteger o meio ambiente e quando o faz por meio de tributos está a aplicar as normas de direito tributário ambiental.

Por meio da tributação é possível, portanto, contribuir com a proteção do meio ambiente. Isso pode ser feito tanto mediante a obtenção de recursos tributários como por meio da indução de condutas. No primeiro caso o direito tributário ambiental está a se valer das funções fiscal e parafiscal e, no segundo caso, da função extrafiscal dos tributos.

Separar os tributos entre fiscais, parafiscais e extrafiscais é classificá-los tomando como critério a função que se sobressai no tributo. Os tributos são, portanto, preponderantemente fiscais, parafiscais ou extrafiscais. Ademais, há tributos que apresentam mais de uma função, sem que uma se sobressaia sobre a outra.

Ponto bastante sensível é a identificação da tributação extrafiscal, elemento chave no presente trabalho, que visa estudar as limitações impostas pela isonomia tributária à tributação extrafiscal ambiental. Sobre isso, parece ter ficado claro inexistir um critério único e totalmente seguro para a identificação da tributação extrafiscal. Por mais que se tenha dado maior importância para a identificação da função a partir da análise do sistema do direito positivo como um todo – diferenciando finalidade de resultado – é inegável que a eficácia da norma pode repercutir no modo de sua aplicação e, a partir daí, de sua identificação como

norma indutora. Propôs-se, assim, um critério que concilie tanto as prescrições sistêmicas do direito como, eventualmente, o efeito que aquela norma já tenha produzido.

O direito tributário ambiental torna-se instrumento de realização de políticas públicas voltadas à proteção ambiental, dentre outros fatores, por conta de seu potencial indutor de condutas. Diminuição ou majoração de tributos, criação de faixas de isenção, benefícios fiscais *etc.* podem influenciar a conduta do contribuinte e, com isso, orientá-los a tomar o caminho ambientalmente mais adequado.

Ocorre que, criando políticas extrafiscais ambientais de tributação, contribuintes são desequiparados, tendo em vista critérios ambientais. E isso pode, ou não, vir a violar a igualdade tributária.

É íntima a relação da igualdade com a noção de justiça, que deriva da própria concepção aristotélica de igualdade, na qual igualdade é tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida de suas desigualdades.

O grande desafio que a igualdade impõe é a realização das devidas desequiparações, daí a impropriedade da distinção jurídica entre igualdade formal e material que, atualmente, se fundem para compor o conteúdo jurídico do indigitado princípio.

Dada a amplitude semântica da igualdade, o sistema jurídico prevê, além de igualdades especializadas, mecanismos de realização das mesmas. Daí falar-se em igualdade tributária e seus respectivos instrumentos de concretude, dos quais se sobressai a capacidade contributiva.

Porém, nem sempre a capacidade contributiva estará no centro da realização da igualdade tributária. Há espécies e materialidades tributárias que, por conta de sua natureza, sofrem o influxo de outros parâmetros. Assim, por exemplo, nas taxas, em que a isonomia tributária se faz por meio de equivalência. Já nos tributos indiretos a seletividade aparece como o principal instrumento de realização da isonomia.

Fala-se que a capacidade contributiva é meio de realização da isonomia tributária, pois, se a tributação incide prioritariamente sobre manifestações de riqueza, é por meio dessas manifestações que se deve modular a carga tributária e, assim, consagrar a igualdade.

Note que se está a falar da capacidade contributiva em mais de uma acepção. No presente trabalho foram identificadas as seguintes acepções: *i.* em conjunto com o princípio da solidariedade, pressuposto à tributação; *ii.* conseqüência da igualdade tributária e da justiça fiscal; *iii.* critério de realização da igualdade tributária e da justiça fiscal; *iv.* limite à tributação; *v.* riquezas tributáveis analisadas abstratamente (capacidade contributiva objetiva); *vi.* manifestações de riqueza concretamente verificadas (capacidade contributiva relativa).

Relativamente aos tributos cuja materialidade da norma de incidência seja manifestação de riqueza, apesar de nem sempre a capacidade contributiva, a personalização e a progressividade, serem os melhores critérios de realização da igualdade, de antemão elas não podem ser descartadas.

Nos tributos reais, por exemplo, por mais que não seja tarefa fácil, negar antecipadamente a aplicação da personalização e da progressividade não está de acordo com a igualdade tributária. Isso porque é possível identificar critérios que ajudem a dar caráter pessoal na tributação em questão.

O mesmo se diz em relação aos chamados tributos indiretos, nos quais, em princípio, se realiza a igualdade por intermédio da seletividade em função da essencialidade dos produtos. Apesar de a seletividade ser o principal parâmetro para a isonomia, por vezes, se mostra viável a personalização da tributação sobre o consumo.

Da mesma forma que se diz que não há um único parâmetro para todas as espécies tributárias, não se pode afirmar que cada espécie e materialidade comporte um único parâmetro. Espécies tributárias e materialidades adaptam-se melhor a determinados critérios de realização da igualdade, mas é verdadeira a afirmação da coexistência de diversos parâmetros. Assim, há tributo no qual a igualdade se implementa por meio da capacidade contributiva (seja na acepção absoluta ou relativa) e há tributos nos quais a igualdade é realizada por meio da aplicação de alíquotas seletivas.

Capacidade contributiva, personalização e progressividade também são aplicáveis à tributação ambiental, pois, tratando-se de tributo, o regime jurídico a ser aplicado é o tributário. Não por outro motivo falar-se em direito tributário ambiental, no qual direito tributário é o substantivo e ambiental é o adjetivo. Ou seja, o fato de ser ambiental não subverte o regime jurídico tributário.

Ocorre, porém, que, por determinação constitucional, a extrafiscalidade, por vezes, implica impor determinados temperamentos na aplicação da isonomia e de seus instrumentos de concretude (capacidade contributiva e seletividade).

Não se pode olvidar que a extrafiscalidade ambiental coloca o direito tributário em meio à interdisciplinaridade, daí os parâmetros de realização da igualdade sofrerem alguns ajustes, a depender do que se estará a conciliar: direito tributário e a ordem econômica; direito tributário e a proteção ao meio ambiente *etc.*

O direito tributário ambiental altera o enfoque e o paradigma tradicional do direito tributário. Se até então, tradicionalmente, a literatura do direito tributário estava habituada a lidar com a linguagem jurídica nos planos sintático e semântico, ela passa a ter que realizar

incursões no plano pragmático.

Isso porque a concepção de um direito tributário promotor do desenvolvimento sustentável desloca o eixo de observação do jurista do direito tributário, que até então se limitava a investigar a criação, arrecadação e fiscalização dos tributos. Antes da criação legislativa do tributo a matéria era afeta à ciência política e, após a arrecadação, ao direito financeiro.

No entanto, conceber o direito tributário como instrumento de realização do desenvolvimento vai além de sua concepção como mero instrumento de arrecadação e, muitas vezes, pouco se relaciona com a atividade arrecadatória propriamente dita, eis que, nessa seara, ganha notável importância a função extrafiscal.

É preciso não apenas estudar o tributo e suas espécies, mas ir além, analisando a tributação como um todo, dentro de um contexto histórico, econômico, social e político. Isso só será possível a partir do contato com os três planos da linguagem jurídica. Além de dar o devido valor ao plano pragmático, tendo em vista a análise finalística que deve ser feita sobre o tributo e a tributação, o direito tributário ambiental coloca o direito tributário em contato direto com outros ramos do direito, notadamente o ambiental, econômico, o financeiro *etc.* Porém, a interdisciplinaridade não se restringe ao campo jurídico. Ela vai além, na medida em que expõe o sistema jurídico a outras áreas do conhecimento humano, como a política, sociologia, economia, ética, dentre outras.

Não há como pensar direito constitucional sem pensar política e economia. Não há como pensar direito contratual sem pensar economia. Assim como não há como pensar o direito tributário ambiental sem pensar economia, política, meio ambiente. Por isso, falar-se em um sistema jurídico interdisciplinar, pois, invariavelmente a tributação ambiental e, mais fortemente, a tributação extrafiscal ambiental, colocarão o direito tributário em contato com outros ramos do sistema jurídico e com outros subsistemas sociais.

Esse é o grande desafio da ciência do direito tributário contemporânea. Se o desafio de Alfredo Augusto Becker era criar uma coluna ao direito tributário invertebrado, na atualidade é encontrar pontos de imbricamento do direito tributário com outros ramos do direito e outras áreas do conhecimento. Conceber o direito tributário como instrumento de arrecadação e como instrumento de proteção do contribuinte foram posturas necessárias, levando em conta os respectivos cenários históricos, políticos, sociais e econômicos. Hoje, o direito tributário não pode deixar de ser visto como um instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável. Trata-se, portanto, de um chamamento para a ciência contemporânea do direito tributário, que deverá abordá-lo a partir de uma nova perspectiva.

O próprio Alfredo Augusto Becker, combativo opositor da intromissão da Ciência das Finanças na seara do direito tributário, de forma visionária já dizia: “o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser *um instrumento a serviço de uma política*”<sup>334</sup>. Se o direito tributário é instrumento de uma determinada política (pública), não é adequado dizer que, arrecadado o tributo, cessa o interesse do direito tributário. Por isso, há muito mais no âmbito do direito tributário que a instituição, arrecadação e fiscalização do tributo.

Para o enfrentamento de novos problemas é preciso lançar mão de novas perspectivas. Essa nova perspectiva, em grande parte, está atrelada à finalidade extrafiscal do tributo. Aqui também Alfredo Augusto Becker expôs o seu pensamento para além de seu tempo ao dizer que “na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal”<sup>335</sup>.

Notadamente em relação à extrafiscalidade ambiental, pode-se afirmar que o critério de *discrímen* para consecução da igualdade não se liga diretamente à capacidade contributiva. O que demonstra a alteração de perspectivas por parte do cientista do direito tributário contemporâneo, já que, tradicionalmente, o critério para discernir contribuintes é a capacidade contributiva.

Nesse caso, a proporcionalidade ganha papel de destaque, na medida em que a desequiparação instituída pela benesse fiscal, concedida ao contribuinte que toma o caminho ambientalmente adequado, somente será válida se o meio escolhido (o benefício fiscal) for adequado para o fim pretendido (proteção ambiental). Além disso, o benefício tributário deve ser necessário, ou seja, não pode existir meio alternativo que promova o mesmo resultado sem restrição (ou impondo menor restrição) a direito e garantia fundamental. Por fim, deve ser questionado se a vantagem trazida pela medida restritiva supera a desvantagem de amesquinhar o princípio da igualdade. Superado esse crivo, o *discrímen* ambiental é proporcional e válido.

No entanto, por mais que se permita o uso de critério de *discrímen* alheio ao direito tributário tradicional, não se pode esquecer que, nos tributos cuja materialidade da norma de incidência se tome uma manifestação de riqueza por parte do contribuinte, por determinação constitucional, “sempre que possível” terão eles “caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Dessa forma, tratando-se de tributo e de materialidade compatíveis com a capacidade

---

<sup>334</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 632.

<sup>335</sup> *Ibid.* p. 623-624.

contributiva, não poderá ela ser descartada, devendo ser aplicado tanto o critério ambiental de *discrímen* como a capacidade contributiva. Aquele para atender ao fim ambiental e este, quando possível, para atender aos ditames da justiça fiscal.

A expressão “capacidade contributiva” designa mais de uma realidade jurídica. Daí que, sua aplicação ou não à tributação ambiental somente pode ser afirmada ou negada a se estabelecer o sentido atribuído à mesma.

Em síntese, tem-se: *i.* a capacidade contributiva, enquanto pressuposto à tributação, somente será aplicada aos tributos extrafiscais ambientais caso estes, além de extrafiscais, também forem fiscais, como é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, que são tributos tanto fiscais quanto extrafiscais; *ii.* como limite à tributação, a capacidade contributiva será aplicada, tanto para assegurar o mínimo existencial como para vedar o confisco, bem como para proibir que, por meio da tributação, seja inviabilizada a atividade econômica; *iii.* tomada como riquezas tributáveis analisadas abstratamente, capacidade contributiva objetiva, portanto, será ela aplicável aos tributos extrafiscais ambientais que incidam sobre manifestações de riqueza; *iv.* já se o sentido for de manifestações de riqueza concretamente verificadas (capacidade contributiva relativa), será ela aplicável se a espécie tributária e a materialidade em questão, admitirem a capacidade contributiva como parâmetro da isonomia tributária. Neste caso, conjugada com o critério de *discrímen* ambiental; *iv.* por fim, o mesmo se diz na hipótese de ser ela concebida como consectário da igualdade tributária e da justiça fiscal, assim como critério de realização da igualdade tributária e da justiça fiscal, será ela aplicável aos tributos extrafiscais ambientais se a espécie tributária e a materialidade em questão, admitirem a capacidade contributiva como parâmetro da isonomia tributária. Neste caso, conjugada com o critério de *discrímen* ambiental.

Por fim, sendo o meio ambiente de algo indispensável para a vida sadia da geração atual e das próximas, é possível o estabelecimento de tributos sobre o consumo que atendam à seletividade ambiental em função do nível de essencialidade ambiental do bem tributado. Tributação esta que terá forte conotação extrafiscal, na medida em que, interferindo no preço dos produtos, pode vir a orientar o consumo.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *República e Constituição*. Atualizado por Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 216, p. 123-131, 2013. São Paulo: Dialética, 2013.

\_\_\_\_\_. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

\_\_\_\_\_. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. São Paulo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_. Progressividade no IPTU e no imposto sobre doações. *Revista de Direito Tributário*, n. 85, p. 40-55, 2001. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p. 106-121, 2011. São Paulo: Dialética, 2011.

BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 179-198.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2010 MC/DF*. Relator: Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgamento 30/09/1999. DJ 12/04/2002. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 360.461-7 Minas Gerais*. Relator: Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Julgamento 06.12.2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516889>>. Acesso em: 7 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *ARE 712285 – Recurso Extraordinário com Agravo*. Relator: Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Julgamento 23/4/2013. DJe 28/6/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4302176>>. Acesso em: 21 fev. 2014

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 46-7 Distrito Federal*. Tribunal Pleno. Relator Originário: Min. Marco Aurélio. Julgamento 05/08/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608504>>. Acesso em: 10 out. 2013.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *RE 153771/MG*. Relator: Min. Carlos Velloso. Relator p/ Acórdão: Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. Julgamento 20/11/1996. DJ 05/09/1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+153771%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/abmhxzt>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *RE 236.931-8/SP*. Relator: Min. Ilmar Galvão. Primeira Turma. Julgamento 10.08.1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255772>>. Acesso em: 7 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *RE 436017 – Emb.Decl. No Ag.Reg. no Recurso Extraordinário*. Relator: Min. Cezar Peluso. Segunda Turma. Julgamento 09/12/2008. DJ n. 232 de 11/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606711>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *RE 562045/RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relatora p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgamento 06/02/2013. DJe-233. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte. *Vox Legis*, São Paulo, v. 141, 1978.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n. 42, de 19.12.2003*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Políticas públicas ambientais no setor automobilístico. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 216-230.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COMPARATO, Fábio Konder. Precisão sobre os conceitos de lei e de igualdade jurídica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 750, p. 11-21, abr. 1998. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 141, p. 109-119, jun. 2007. São Paulo: Dialética, 2009.

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

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DALSENTER, Thiago. *A norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade na indução de comportamentos ambientalmente adequados*. 2012. 321 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

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

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 692-693.

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

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica...* 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1986.

FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “confisco” tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 7-19, maio 2002. São Paulo: Dialética, 2002.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. *Revista de direito ambiental*, São Paulo, n. 34, p. 78-83, abr. 2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FERNANDES, Simone dos Santos Lemos. Teoria da Parafiscalidade brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, p. 127-133, jan. 2005. São Paulo: Dialética, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 116, p. 119-128, maio 2005, São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

FOLLONI, André. *A guerra dos portos e a Resolução Senatorial n. 13/2012: direito tributário e desenvolvimento nacional em lados opostos*. Artigo inédito.

\_\_\_\_\_. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto*

Maiores Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 110, p. 265-278, maio 2013. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

\_\_\_\_\_. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*. No prelo.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito administrativo e meio ambiente*. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

FURLAN, Valéria. *Imposto predial e territorial urbano*. 2.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 31-56.

GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; GONÇALVES, Helena de Toledo Coelho. Tributação, concorrência e desenvolvimento econômico sustentável. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (Org.). *Tributação, Concorrência e Desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, 2013.

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

\_\_\_\_\_. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista PGFN*, ano 1, n. 1.

Disponível em: <<http://www3.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 165-176.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Epistemologia sistêmica para fundamentação de um direito tributário da cidadania democrática e global. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 587-596.

\_\_\_\_\_. *Teoria Processual da Constituição*. 3. ed. rev. atual. São Paulo: RCS Editora, 2007.

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

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 37-50.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário: atualizado até EC 67/10 e LC 138/10*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. Tradução de João Baptista Machado. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LEITE, José Rubens Morato; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional Ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 624-640.

LUHMANN, Niklas. *A realidade dos meios de comunicação*. Tradução de Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 70-77, nov. 2000. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição do Indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 116, p. 52-68, 2005. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 39, p. 23-48, jul. 2001. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008. São Paulo: Dialética, 2008.

\_\_\_\_\_. Ordem econômica e tributação. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 166, p. 93-113, jul. 2009. São Paulo: Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Regime especial de tributação. Natureza jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 128-132, abr.

2005. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. Incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 150, p. 85-101, mar. 2008. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARCONDES FILHO, Ciro. Prefácio. In: LUHMANN, Niklas. *A realidade dos meios de comunicação*. Tradução de Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus, 2005. Prefácio.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARTINS, André Luiz; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 147, p. 16-21, dez. 2007. São Paulo: Dialética, 2007.

MARTINS, Ives Gandra. Breves comentários sobre a capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 10, p. 12-18, jul. 1996. São Paulo: Dialética, 1996.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. 14. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 114-119.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Constituição Federal comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 12. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 47, de 5.7.2005, São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 100-112. São Paulo: Malheiros.

MINGATI, Vinícius Secafen. *Reclamação (neo)constitucional: precedentes, segurança jurídica e os juizados especiais*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 225-252.

MORAES, Alexandre. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

MORIN, Edgar. *A cabeça bem-feita: repensar a reforma, reformar o pensamento*. Tradução de Eloá Jacobina. 4. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2001.

\_\_\_\_\_. A propósito dos sete saberes. In: \_\_\_\_\_. *Educação e complexidade: os sete saberes e outros ensaios*. Tradução de Edgar de Assis Carvalho. São Paulo: Cortez, 2002.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 80, p. 253-283, maio 2008. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto – incidência, não incidência, isenção e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 651, p. 07-15, jan. 1990. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

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

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 103-122.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: \_\_\_\_\_ et al (Org.). *Direito tributário ambiental*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 79-102.

PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho tributario y ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

PAVIANI, Jayme. *Interdisciplinaridade ou uma nova disciplina*. Disponível em: <<http://cursos.unipampa.edu.br/cursos/ppge/files/2010/11/Interdisciplinaridade-Paviani.pdf>>. Acesso em: 8 out. 2013.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PIVA, Rui Carvalho. *Bem Ambiental*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

RECEITA FEDERAL. *Alíquotas do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – a partir do exercício de 2012*. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 21 fev. 2014.

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

\_\_\_\_\_; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n. 54, p. 185-204, abr. 2009. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 653-674.

RICCI, Henrique Cavalheiro. A interpretação do direito, as pretensas leis interpretativas, a Lei Complementar 118/2005 e a solução adotada pelos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 263-280. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_; CASSI, Guilherme Helfenberger Galino. O estado de insolvência jurídica, a falência com base na impontualidade injustificada e a imprescindibilidade do protesto específico para fins falimentares. In: PARCHEN, Charles Emmanuel (Org.). *Temas Gerais de Direito Econômico e Socioambiental II*. São Paulo: Iglu Editora Ltda., 2013. p. 79-101.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de Edson Bini. 2. ed. Bauru: EDIPRO, 2007.

SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 724-725.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 235-256.

\_\_\_\_\_. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 141-180.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 2. tiragem. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. *Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a Constituição*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOUZA, Carlos Frederico Marés de. *A função social da terra*. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2003.

SOUZA, Hamilton Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Tradução de José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 193-212.

\_\_\_\_\_. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

\_\_\_\_\_. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 94-102, mar. 1997. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e a capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, p. 43-51, fev. 2000. São Paulo: Dialética, 2000.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. Tradução de Flávia Cristina Fagundes e Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 253-280.

VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 25, p. 62-75, out. 1998. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

\_\_\_\_\_. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário*, n. 118, p. 18-42. São Paulo: Malheiros, 2013.

VILANOVA, Lourival. A Teoria do Direito em Pontes de Miranda. In: \_\_\_\_\_. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 1. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003. p. 399-412.

\_\_\_\_\_. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 118, p. 09-28, jul. 2005. São Paulo: Dialética, 2005.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. Valores e aspectos constitucionais fundamentais do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 527-564.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 27-32, jan. 2002. São Paulo: Dialética, 2002.