

LUCAS DA SILVA BRITO
MATHEUS DE ALMEIDA GOUVEIA

**UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO
NOS CASOS DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Parnaíba-PI

2023

LUCAS DA SILVA BRITO
MATHEUS DE ALMEIDA GOUVEIA

**UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO
NOS CASOS DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Ciências
Humanas, Exatas e da Saúde do Piauí -
FAHESP, como parte dos requisitos
necessários à obtenção do grau de Bacharel
em Direito.

Parnaíba-PI
2023

RESUMO

A presente pesquisa faz uma análise sobre tema da capacidade contributiva face da extrafiscalidade ambiental, um tema pouco explorado pela doutrina. Descreve os usos, limitações e ferramentas dos impostos não fiscais em geral. Há um foco especial no uso não financeiro no direito ambiental como uma ferramenta preventiva ou remediadora no direito brasileiro ou no direito comparado. Também, aduz a respeito do princípio da capacidade contributiva como princípio geral de tributação e sua aplicabilidade a todos os tributos. Além de mostrar a possibilidade de utilizar o princípio da tributação ambiental em sua forma fragilizada como ferramenta para implementar a progressividade do sistema tributário para promover uma situação socioeconômica harmoniosa, justa e ecologicamente sustentável.

Palavras chave: Tributo; Contribuição contributiva; Tributação ambiental.

ABSTRACT

The present research makes an analysis on the theme of the contributory capacity in the face of environmental extrafiscality, a theme little explored by the doctrine. Describes the uses, limitations, and tools of non-fiscal taxes in general. There is a special focus on non-financial use in environmental law as a preventive or remedial tool in Brazilian law or comparative law. It also argues about the principle of ability to pay as a general principle of taxation and its applicability to all taxes. In addition to showing the possibility of using the principle of environmental taxation in its weakened form as a tool to implement the progressivity of the tax system to promote a harmonious, fair and ecologically sustainable socio-economic situation.

Keywords: Tribute; Contributory contribution; environmental taxation

INTRODUÇÃO

Hoje vivemos uma crise ambiental global, resultado de séculos de exploração irracional dos recursos naturais e de uma cultura que nunca priorizou a proteção aos bens ambientais a verdade, pode-se afirmar que a sociedade contemporânea caracteriza-se por ser uma “sociedade de risco”, em que a produção de mercadorias em grande escala e o desenvolvimento científico e industrial, trazem como consequências resultados imprevisíveis e uma situação latente de incerteza, em que os elementos do perigo e do risco são potencializados.

O Estado tem um papel fundamental no manejo da questão ambiental, uma vez que os desequilíbrios existentes não se solucionarão sem a necessidade da intervenção estatal, por meio da utilização dos instrumentos jurídicos para compatibilizar os interesses econômicos com a proteção do meio ambiente.

Refletindo a crescente preocupação social com as questões ambientais, vem o presente trabalho analisar, sob vários enfoques, a intervenção estatal no domínio econômico, e mais especificamente, a tributação ecológica, ou seja, o uso de instrumentos tributários para a promoção da internalização dos custos ambientais. Importante, neste estudo, também é a noção do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito humano de terceira dimensão, o que justifica o empenho do Poder Público na sua promoção.

Procuramos abordar, ao longo do presente trabalho, os fundamentos teóricos e econômicos da utilização dos tributos em matéria ambiental, assim como os aspectos práticos de sua aplicação, assim como algumas experiências na aplicação da tributação como instrumento de política ambiental. São todos estes aspectos que permeiam a tributação ecológica que este trabalho pretende contemplar, apresentando-se como uma abordagem inicial deste tema que tanta relevância vem adquirindo no cenário jurídico. Almeja também fomentar a discussão acerca do papel do Estado na construção de um meio-ambiente harmônico, numa época em que a proteção ambiental tem que ser priorizada

O princípio da capacidade contributiva reflete-se uma das dimensões da isonomia, de modo que guarda relação com o ideal de justiça no direito tributário, ou seja, busca garantir equidade na tributação. Essa equidade pode ser dividida em horizontal que ocorre quando os contribuintes que possuem igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma capacidade pecuniária, já em equidade vertical que ocorre quando os contribuintes tem

desigual capacidade de pagar e deverão contribuir com diferentes capacidades pecuniárias. A justificativa para esse trabalho estar vinculado no objeto a apresentação do uso do sistema tributário como alternativa para combater a desigualdade socioeconômica presente no Brasil. Para tanto, verifica-se que a devida observância do princípio da capacidade contributiva viabiliza, simultaneamente, o desenvolvimento de um sistema tributário mais justo.

Diante do exposto, objetivou-se analisar a (im)possibilidade de aplicação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco nos casos da tributação ambiental.

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em um país democrático, os impostos são condição de sobrevivência nacional. É um veículo usado para obter um fluxo de receita tão necessário para implementar várias políticas públicas para alcançar o bem comum. No entanto, seu direito de tributar é limitado, incluindo sua capacidade de pagar. Os impostos são taxa máxima (taxa de confisco) e não podem eliminar as condições para o desenvolvimento econômico da sociedade (MARTINS, 2021).

É um absurdo a ponto de impossibilitar os recursos necessários para redistribuição de renda e nivelamento das diferenças sociais, pois é punido por exacerbar distorções econômicas e sociais na sociedade (COSTA-CORRA, 2017). De acordo com Hack (2007) chama-se esse equilíbrio de sustentabilidade tributária. Não se pode esquecer que os esforços para melhorar as condições sociais dos membros da sociedade devem ser feitos por meio da expansão da igualdade de oportunidades. A este respeito, a dignidade é uma das melhores ferramentas para corrigir distorções sociais e diferenciação social/funcional.

No entanto, para atingir esse objetivo, é importante considerar a capacidade contributiva do contribuinte, ônus que distorce o poder econômico dos associados (VITA, 2014). Além disso, a carga tributária deve variar em função da terceirização, pois o princípio constitucional da solvência permite que o poder público exija apenas na medida em que apenas pessoas físicas e jurídicas possam contribuir com a despesa pública da propriedade. Nessa perspectiva, o gasto público deve ser distribuído proporcionalmente entre os indivíduos que possuem (potencialmente ou atualmente) riqueza garantida pelo Estado.

Por conseguinte, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva propõe, exatamente, a realização de tratamento igual entre aqueles que possuem capacidade semelhante, e desigual entre aqueles que se encontram em situações diferentes. Perfilhando entendimento análogo, as ponderações de Carrazza (2007, p. 94):

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

A esse respeito, Torres (1995, p. 138) ensina que “a capacidade de investir começa além do mínimo necessário para uma existência humana digna e termina além dos limites destrutivos da propriedade”. Em outras palavras, a solvência é uma limitação constitucional aos poderes tributários. Assim como o princípio do compulsório estabeleceu limite formal à tributação, o princípio da solvência estabelece um limite prático. Se você não pode pagar, não deveria nem pagar impostos.

Como corolário, se de um lado a tributação é um instrumento para a concretização dos mandamentos constitucionais voltados à satisfação do bem comum, por outro, há um espaço garantido pela dignidade humana em que a tributação não pode adentrar, sob pena de ofensa a um dos elementos que compõe o conteúdo essencial da dignidade: o mínimo existencial. Conforme salientado por Pessoa (2011) ainda que inicialmente, o princípio da capacidade contributiva tenha sido interpretado no Brasil como norma meramente programática, posteriormente ele evoluiu, passando a ser reconhecido como uma norma de eficácia plena, cujo objetivo seria proteger os interesses do contribuinte contra a natural voracidade do fisco, estabelecendo um limite material à incidência de tributos.

No que diz respeito ao mínimo existencial como limite externo do princípio da capacidade contributiva, essa interpretação implica no reconhecimento de uma zona de mínimo vital - limitadora material da atuação tributária -, na qual não pode haver, em hipótese alguma, tributação. Embora não esteja previsto expressamente na Constituição, a sua tutela está implícita no ordenamento jurídico, consubstanciado no direito à vida e na dignidade da pessoa humana. Pessoas cuja renda não ultrapasse o mínimo de subsistência não precisam pagar impostos, pois tudo o que recebem é considerado essencial à subsistência (PESSÔA, 2011). Abordando esse tema, Fernando Aurélio Zilveti (2004) argumenta que o princípio da solvência se aplica a qualquer iniciativa pública de repartir o ônus do gasto público por meio dos poderes executivo, legislativo e judiciário.

No entanto, embora se desenvolva de forma mais lenta nos tópicos seguintes, o princípio da solvência, que é tido como fundamento da justificação tributária para efeitos fiscais, pode ser reduzido no caso de impostos fiscais adicionais em consideração a isso. exemplo. No caso da atividade de finanças públicas, pretende-se evitar tal atividade ao invés de arrecadar dinheiro para o dinheiro público. Portanto, os parâmetros para cálculo do imposto não devem ser em termos monetários. Isso porque violaria o princípio da isonomia ao tributar igualmente entidades que deterioram o meio ambiente em diferentes intensidades.

2. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO-CONFISCO

O Estado para financiar a sua própria manutenção e tendo em vista assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos necessita do ingresso de receitas aos cofres públicos. Duas são as formas de arrecadação quanto a origem das receitas, a originária e as derivadas, a primeira decorre da exploração pelo Estado, da atividade econômica, e a segunda é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação, correspondendo modernamente, essencialmente aos tributos e as penas pecuniárias (embora compreenda também no conceito o confisco e as reparações de guerra).

Dentre essas espécies de receitas derivadas o tributo é a responsável pela maior parte da arrecadação financeira do Estado, pois os fatos que são responsáveis pela ocorrência da cobrança do tributo são costumeiramente realizados em sociedade, entre eles: auferir renda, o consumo produtos, a propriedade de bens imóveis, entre outros. Essas intervenções estatais consistem na retirada de patrimônio do contribuinte, ou seja, uma espécie de limitação ao direito de propriedade do mesmo.

No artigo 5, XXII, da Constituição Federal, está expressa a proteção da propriedade como direito fundamental, seguindo o mesmo ditame, o artigo 170, II do mesmo dispositivo aborda igualmente a proteção da propriedade privada, o Estado por sua vez, assegura a eficiência destes mandamentos a partir da cobrança de tributos, já que é o meio de financiamento dos direitos fundamentais pelo Estado (GALDINO, 2005). O direito de propriedade então, é assegurado pelo tributo e limitado pelo mesmo, para que essa situação ocorra sem que entre em conflito essa garantia e limite é que existe o princípio que veda a cobrança de tributo com efeito confiscatório.

Esse mandamento também chamado de princípio do não-confisco, está disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que expressa:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

[...]

IV- Utilizar tributo com efeito de confisco (BRASIL, 1988)

O inciso estipula que o Estado não pode realizar a cobrança de um tributo que, de tão excessiva, passe a ter efeito de confisco. Assim, o Estado mesmo diante do seu “poder de império”, deve realizar a cobrança dos tributos de modo a preservar o direito de propriedade, interpretação compartilhada pelo autor Ricardo Lobo Torres:

A proibição de imposto com efeito confiscatório é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à

segurança jurídica. Imuniza contra a cobrança de tributos a propriedade privada considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito. A propriedade privada, sendo direito fundamental, exhibe como predicado u qualidade a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder tributário (TORRES, 2005 p.128)

É importante ressaltar o instituto do confisco, em seu conceito puro, possui um caráter de penalização, resultante de um ato cometido que afronta a lei. A Constituição Federal abordou em alguns de seus artigos a possibilidade do confisco da propriedade privada, mas deixou claro a impossibilidade de que haja efeito de confisco na cobrança de tributos, até porque a cobrança do tributo assim como está descrito no artigo 3º do Código tributário Nacional é realizada em razão de ato lícito, não se coadunando com o conceito puro de confisco.

Essa proteção não se resume apenas ao direito de propriedade, é possível interpretar que a vedação a uma tributação com efeito confiscatório também protege a própria livre iniciativa, direito a locomoção, entre outros, pois ao mesmo tempo que o constituinte assegurou ao Estado o direito de tributar também procurou deixar claro que o exercício deste direito não possa frustrar os demais, coibindo eventuais abusos do legislador na sua importante função de instituição e aumento de tributos. Quanto a essa ideia de evitar abusos do poder público, o autor Roque Antônio Carrazza sustenta que:

O princípio da não confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho (CARRAZA, 2013 p. 89)

Dessa forma, o princípio do não confisco limita o poder de tributar do Estado buscando a proteção efetiva dos Direitos Fundamentais, pois ao mesmo tempo que o tributo é responsável pelo financiamento desses direitos, ele também pode ser responsável por infringi-los, tendo o direito de propriedade como principal alvo da proteção e paralelamente a livre iniciativa, preservando assim a fonte da produção de riqueza do contribuinte.

Contudo, trata-se de dispositivo dotado de complexidade interpretativa, conforme sustentam Cláudio Ladeira de Oliveira e Carlos Henrique Machado:

Vê-se, portanto, diante desse dispositivo que veda a utilização, pelos entes federativos, de tributos com efeito de confisco, que o dilema constitucional se acirra diante de uma diretriz principiológica revestida de elevada carga axiológica e ampla vagueza conceitual. Para além disso, é o próprio ordenamento que estabelece os

contornos dessa dificuldade jurídica, a partir da adoção de um conceito indeterminado proposto pelo legislador constituinte originário, o que acaba inviabilizando uma solução singela diante desse verdadeiro *hard case* (OLIVEIRA; MACHADO, 2019 p.219).

Em vista deste aspecto, adiante segmenta-se a análise para facilitar a compreensão do tema relativamente aos critérios de delimitação do efeito confiscatório. Contudo, faz-se conveniente primeiramente tecer algumas considerações sobre o que pode ser entendido por efeito de confisco, conforme previsto no texto constitucional.

Funções não tributáveis do imposto

Em grande parte, devido à influência de Kelsey, os estudos tributários sempre foram neutros e viram seu único papel como fornecer ao Tesouro os recursos necessários para cumprir seu mandato constitucional. No entanto, essa visão um pouco distorcida exclui a possibilidade de reconhecer qualquer outra função no setor tributário além de captar recursos do setor privado para gerar economia para o setor público. Deve-se lembrar também que os tributos podem ter função não tributária quando sua finalidade não é incidir sobre a arrecadação per se, mas sim estimular o comportamento do contribuinte ao incentivá-lo a fazê-lo. , os objetivos políticos e econômicos do país (MARTINS, 2021).

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

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

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

A esse respeito, pode-se dizer que os países planejam restringir certas atividades ou certos produtos considerados mais ecológicos ou insalubres, como tabaco, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, etc. - O objetivo da lei tributária é justamente alcançado quando as mercadorias não são utilizadas, aumentando a carga tributária sobre elas, o que representa uma vantagem tributária.

As receitas fiscais ambientais devem ser consideradas complementares, não podendo ser consideradas “algo indesejáveis”: as taxas ambientais são complementares, sendo indesejável a redução das receitas, uma vez que visam concretizar os objetivos da política ambiental e não apenas a sua cobrança. Indicador de eficiência tributária (MONTERO, 2008). Por outro lado, os impostos também podem ser usados para encorajar certos comportamentos. Neste contexto, a forma de tributação introduz um regime excepcional no que diz respeito à fixação fixa.

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

A forma plena de estímulo é a isenção, a qual consiste numa norma excepcional que subtrai à tributação pessoas ou bens que deveriam ser tributados segundo a regra. Uma forma atenuada de estímulo é a redução de alíquota. Pode haver regimes substitutivos do regime ordinário, consistentes em esquemas de tributação simplificados – na maioria dos impostos únicos – que substituem com precisão todos os impostos que deveriam incidir sobre uma certa riqueza como a renda (MITA, 2005 p.248).

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

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

contribuinte incorra, ou não, na hipótese prevista em lei”.

Importante salientar que as normas indutoras se baseiam em regras de mercado e, como corolário, tem como objetivo harmonizar a intervenção estatal à liberdade de iniciativa.

Diante dessa constatação, é “possível que se beneficiem atividades mais produtivas, sem que se caracterize um privilégio, mas um prêmio, dado o interesse da coletividade na eficiência econômica” (SCHOUERI, 2005, p. 49).

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

Princípio da capacidade contributiva e a função extrafiscal do tributo

Assim como o direito ambiental, o direito tributário é constituído por uma rede de princípios. Dentre os diversos princípios do direito tributário clássico, a solvência pode ser considerada um dos mais importantes, sendo o mais importante nos estudos tributários ambientais. Como você já sabe, o princípio da proteção ambiental é a harmonia entre as gerações presentes e futuras. Da mesma forma, a unidade é o fundamento do princípio de solvência. Nesse sentido, o princípio da solvência previsto no artigo 145, § 1º da Constituição é considerado um importante elo entre a tributação e a integração social (YAMASHITA, 2005). Isso significa que os contribuintes cumprem suas obrigações solidárias no meio social quando contribuem efetivamente para a manutenção do gasto público mediante o recolhimento dos tributos que lhes são exigidos dentro de sua capacidade contributiva.

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

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

No entanto, a conciliação da exclusividade fiscal com o serviço da dívida é um

tema altamente controverso que tem gerado debates acalorados na doutrina. Esse é um dos aspectos mais polêmicos dos tributos ambientais, principalmente no que diz respeito

aos tributos pois quando se trata de alíquotas e contribuições, o assunto é menos problemático, já que esses tributos no topo atendem ao princípio da equivalência. No ordenamento jurídico brasileiro, alguns autores, levando em conta a expressão "sempre que possível", utilizada pelo constituinte no artigo 145 da carta Magna, defendem que, no caso de tributos extratributados, o princípio da capacitância contributiva pode ser exceção.

De acordo com Conti (1996) essa expressão visa justamente autorizar exceções, como é o caso dos tributos para fins ordinários, na chamada tributação extrafiscal, em que o objetivo principal não é a percepção, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos. Neste caso, escusado será dizer que, devido à natureza da contribuição, o princípio da solvência é rigorosamente observado. Por outro lado, Moro (1999) acredita que apenas emerge uma possível contradição entre o princípio da solvência e o imposto ambiental para produzir riqueza. Os autores acreditam que a capacidade de poluir ou usar recursos naturais para ganhos econômicos específicos indica claramente maior poder econômico.

Assim, os diferenciais na taxa ambiental devem ser determinados de acordo com as Orientações PPP, tendo em conta o impacto do sujeito passivo no ambiente e utilizando critérios de proporcionalidade e justiça. Os fatos geradores e os níveis de tributação são limitados por esse princípio por considerar a relação entre a entidade econômica e o meio ambiente, e não um indicador de riqueza ou capacidade do contribuinte final, como no caso de: Impostos Fiscais Ordinários. Os parâmetros de cálculo do imposto não devem ser termos monetários que tributem igualmente os entes que deterioram o meio ambiente com diferentes intensidades, com penalidades que violem o princípio da equidade (MONTERO, 2015).

Por outro lado, embora a finalidade principal da taxa ambiental seja a proteção ambiental, não se pode perder de vista que, ainda que secundária, pode ter efeito arrecadatório se for constituída a razão da tributação. Nesta situação, na determinação do valor do imposto, não pode ser descurada a capacidade econômica do sujeito sempre que se revele um “factor adicional no cálculo do valor total do imposto a pagar” bem como os limites máximo e mínimo de carga. Caso contrário, como aponta o autor português, “os ricos podem manter constante o nível de predação ecológica” (MARTINS, 2021).

Por fim, forçoso concluir que tratar a tributação ambiental com os mesmos critérios tradicionais seria destituir o sistema tributário de seu papel orientador de

condutas e da possibilidade de utilizá-lo como instrumento de proteção ambiental. Nessa linha de entendimento, o que se defende é que, desde que haja respeito ao mínimo existencial e ao não confisco, além de outros direitos fundamentais, a capacidade contributiva pode e deve ser relativizada, desde que passe pelo teste da idoneidade, proporcionalidade e adequação.

3. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Primeiramente, antes da análise da tributação ambiental em si, parece conveniente, para sua melhor compreensão, a abordagem anterior de alguns aspectos. O primeiro deles é a intrínseca relação entre a economia e o meio ambiente. As relações econômicas têm fundamental importância na implementação do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, porque os resultados da atividade econômica atingem diretamente o meio ambiente como recurso natural e por ser ele o palco onde são travadas as relações sociais. Desta forma, como prescreve a Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso VI, o desenvolvimento da atividade econômica deve se pautar no princípio da defesa do meio ambiente. Os princípios e as liberdades contidas em nossa Constituição, assim, devem ser entendidos harmonicamente, e não como mutuamente excludente, mesmo porque estão na mesma base hierárquica.

É o caso do princípio de livre iniciativa econômica e o princípio de defesa do meio ambiente. A realização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pressupõe a obediência ao princípio da defesa do meio ambiente nas atividades econômicas. Cristiane Derani afirma:

Uma economia ecologicamente alinhada, isto é, uma economia que considera os aspectos ambientais de qualidade do ambiente e sustentabilidade dos recursos, é uma economia que se desenvolve pautada no princípio da defesa do meio ambiente, inscrito na ordem econômica constitucional, e que se destina a realizar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado conforme dispõe o artigo 225 da Constituição. O princípio da defesa do meio ambiente inscrito na ordem econômica constitucional toma uma forma específica de relacionamento social, a atividade econômica. Quando realizado, contribui para a obtenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. A reprodução de atividades privadas e a intervenção estatal no domínio econômico devem estar pautadas no preenchimento desse princípio (DENARI, 2008 p.103)

Devemos considerar o meio ambiente sob o prisma econômico, constatando que é ele um fator de produção, sendo utilizado para a produção de uma série de bens e serviços, e também um bem econômico por si só, que pela sua simples existência, produz serviços e satisfações (TRITÃO, 2003). Ambos estes aspectos transparecem a existência de um valor

econômico do meio ambiente, o que não significa dizer que ele possa ser traduzido por um preço de mercado, até porque a maioria dos bens e serviços ambientais não são “transacionados” no mercado, havendo necessidade de técnicas para dimensioná-los, que levem em conta os custos da degradação ambiental.

José Américo Tristão, citando Marques e Comune, representa o valor econômico total do ambiente pela expressão “valor econômico = valor de uso + valor de opção + valor de existência”, onde valor de uso é o “atribuído pelas pessoas que de fato usam ou usufruem do recurso ambiental em risco”; valor de opção se refere à “opção para uso futuro ao invés do uso presente”, este inserido no valor de uso; e, por fim, o valor de existência representaria “um valor atribuído à existência do meio ambiente, independentemente do seu uso atual ou futuro”, como o valor atribuído a animais em extinção.

Outro grande problema da valoração ambiental é o caráter difuso da questão ambiental. É extremamente difícil avaliar o nexos de causalidade entre a fonte de degradação e o efeito ambiental produzido, ou seja, o que realmente foi afetado, além de que, como já dito, igualmente difícil é mensurar o valor econômico dos bens ambientais.

O fato é que o estudo das políticas públicas ambientais não pode se divorciar da análise dos fundamentos do sistema econômico. Neste aporte, também se mostra oportuno o estudo das externalidades e da internalização dos custos. Os instrumentos tributários serão utilizados com o escopo de promover a internalização dos custos ambientais.

Este é um neologismo de origem americana, que significa trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais contabilizar estes custos para integrá-los no valor dos produtos ou serviços (FERRAZ, 2003). Essa utilização tem fundamento teórico na teoria econômica, que constatou a existência de uma externalidade. Os tributos ambientais são aqueles criados com o intuito de modificar o comportamento dos agentes causadores de danos ambientais, não tendo por finalidade primeira a arrecadação de receita.

Os tributos ambientais ou ecologicamente orientados influenciam na decisão dos contribuintes (agentes econômicos) de forma a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada (FERRAZ, 2003). O que eles devem fazer é refletir a realidade dos custos da atividade ecologicamente desorientada, por meio da internalização dos custos ambientais, porque, caso contrário, se os custos da degradação ambiental não se refletirem nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas, porque economicamente menos interessante negativa na poluição.

Todavia, não é desprecioso lembrar que existem ressalvas e advertências quanto à utilização da tributação ambiental. Cláudia Alexandra Dias Soares (2001) por exemplo alerta que as vantagens apontadas pelos entusiastas da tributação ambiental

podem ser exageradas e de que inexiste uma garantia absoluta de que a utilização de tributos ambientais conduza sempre a resultados eficazes e eficientes, afirmando que os resultados positivos apontados pela literatura dependeriam da verificação de um conjunto de condições que nem sempre se observam na realidade. Ainda assim, a autora defende que o uso de tributos ecológicos não deve ser abandonado.

CONCLUSÃO

A degradação ambiental tem demandado cada vez mais atenção da sociedade. Pelo exposto, infere-se que a superação dos atuais desequilíbrios ambientais não será possível enquanto não houver uma efetiva atuação do poder público, por meio da implementação de políticas públicas e da utilização de instrumentos jurídicos e econômicos.

Durante muito tempo, os agentes governamentais foram negligentes para com as questões ambientais, o que é reflexo de uma moral individualista e de uma cultura que desconhece a concepção holística do meio ambiente (considerado em sua totalidade, englobando os recursos naturais e os fatores humanos). Somente com uma profunda mudança de valores e posturas de nossa sociedade e de nossos governantes, será possível assistirmos a implementação efetiva das diretrizes do desenvolvimento sustentável.

Necessitamos de um Estado racional e atuante, que assumam a sua função de promotor da defesa do meio ambiente, e na busca da implementação do direito humano fundamental a um meio ambiente sadio, se apodere dos instrumentos jurídicos e econômicos existentes, utilizando-os em prol da dignidade da pessoa humana. Foi possível constatar a importância que adquire a tributação ambiental neste cenário.

Os instrumentos econômicos e fiscais devem internalizar os custos ambientais nos custos privados, adotando o princípio do poluidor-pagador. Espera-se que de fato a adoção de instrumentos tributários ecológicos seja uma tendência dos Estados atuais, diante do grande êxito que algumas experiências nacionais e internacionais têm logrado. Entretanto, tal situação deve ser vista com cautela, sendo temerário crer que a utilização do Direito Tributário seja a salvação da crise ambiental.

Obviamente que implementação destas propostas traz enormes benefícios à questão ambiental, mas que ainda são pequenos diante da dimensão do problema. As grandes dificuldades enfrentadas para o alcance prático desse propósito são basicamente a determinação dos custos da poluição, eis que é impossível “dar preço ao que não tem preço”;

a identificação do responsável pelo pagamento, a singularidade do bem ambiental, caso em que é difícil quantificar o valor da perda; a irreparabilidade do dano ambiental; e a incerteza quanto à possibilidade de extensão futura dos danos causados.

Por fim, acredita-se que a utilização dos tributos ecologicamente orientados só será satisfatória a partir do momento em que se permitir a vinculação da receita arrecadada, com sua destinação a políticas públicas de caráter ambiental, uma vez que as despesas ambientais não podem permanecer ao arbítrio dos administradores, que sempre priorizarão outros setores para seus dispêndios.

7.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZZA, R. A. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARRAZZA, R. A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, p.115, 2013.

CONTI, J. M. Princípios da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA-CORRÊA, A L. Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI. Revista Brasileira de Direito e Justiça./Brazilian Journal of Law and Justice, Revista Científica do Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Estadual de Ponta Grossa. Ponta Grossa: Editora UEPG, v.1, n.1, p. 125-149, 2017. Disponível em: Vista do Considerações sobre eficiência tributária para uma tributação para o século XXI (uepg.br). Acesso em: 03 de maio.2023.

DERANI, C. Direito ambiental econômico. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRAZ, R. Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasilin Revista de Direito Ambiental. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v.8. n. 31, p. 168, 2003.

GALDINO, F. Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Os direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 3 p. 155.

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

MARTINS, J. D. D. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a perspectiva do direito tributário ambiental. Revista de Direito e Sustentabilidade, v. 7, n. 1, p. 1- 16, 2021.

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

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

MONTERO, C. E. P. Tributação ambiental no Brasil: reflexões para esverdear o Sistema Tributário Brasileiro. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n. 3, p. 1-28, 2015.

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

NOGUEIRA, B. R. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. PESSÔA, L. C. Redução da desigualdade, política tributária e a Constituição. Revista Brasileira de Direito Constitucional. RBDC, n.18, p. 167. 182, 2011.

OLIVEIRA, C. L. de; MACHADO, Carlos Henrique Machado. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 13, nº 2, p. 213, 2018.

SALIBA, R. B. Fundamentos do Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Quartier Latim, 2005.

SCHOUERI, L. E. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

SOARES, C. A. D. A resposta do imposto ecológico. In: Revistada Ordem dos Advogados de Portugal. Ano 61, Lisboa, p. 1105-1120, 2001.

TORRES, R. L. Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TRISTÃO, J. A. M. Tributação ambiental: aspectos práticos e teóricos in PESQUISA E DEBATE. **Revista do Programa de Estudos de Pós-Graduação em Economia Política**. São Paulo: v.14, n.1, 2003.

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

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

ZILVETI, F. A. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. Direito Tributário Atual: Dialética, v. 19, p. 24-40, 2006.

