

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**  
**NÚCLEO ACADÊMICO DE NOVA CRUZ**  
**CURSO DE DIREITO**

**MARKEL BATISTA DE MEDEIROS**

**EXTRAFISCALIDADE:**  
**O TRIBUTO COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL**

**NOVA CRUZ-RN**

**2020**

MARKEL BATISTA DE MEDEIROS

**EXTRAFISCALIDADE:**

O TRIBUTO COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Trabalho de Curso, na modalidade artigo científico, apresentado ao Curso de Direito do Campus de Nova Cruz da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador(a): Ms. Agassiz de Almeida Filho

NOVA CRUZ-RN

2020

**EXTRAFISCALIDADE: O TRIBUTO COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO**

## RESUMO

A Constituição Federal expressa que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Observa-se, contudo, uma desenfreada degradação ambiental proveniente do atual estágio de desenvolvimento econômico. O presente artigo tem como objetivo principal investigar justamente a inclusão da variável ambiental no sistema tributário, sob uma perspectiva constitucional, no que concerne à tributação como instrumento capaz de conciliar o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental. Alguns questionamentos foram levantados para um melhor aperfeiçoamento do trabalho, indaga-se se é legítimo elencar o dano ambiental como hipótese de incidência tributária ou se é possível tributar com gravame superior um contribuinte com menor capacidade contributiva, porém com maior capacidade poluidora. Em relação aos métodos de abordagem utilizados no estudo, foi escolhido o método indutivo. Por fim, constata-se a relevância social, econômica e jurídica da tributação como mecanismo de desenvolvimento sustentável.

**Palavras-chave:** Tributação. Meio ambiente. Extrafiscalidade.

**ABSTRACT:** The Federal Constitution expresses that everyone has the right to the ecologically balanced environment. However, there is an unbridled environmental degradation from the current stage of economic development. The main objective of this article is to investigate precisely the inclusion of the environmental variable in the tax system, from a constitutional perspective, with regard to taxation as an instrument capable of reconciling economic development and environmental protection. Some questions were raised for a better improvement of the work, whether it is legitimate to list environmental damage as a hypothesis of tax incidence or if it is possible to tax with a higher gravame a taxpayer with lower ability to contribute, but with greater polluting capacity. Regarding the approach methods used in the study, the inductive method was chosen. Finally, the social, economic and legal relevance of taxation as a mechanism for sustainable development is observed.

**Keywords:** Taxation. Environment. Extrafiscality.

## SUMÁRIO

**1 INTRODUÇÃO; 2 EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE;**  
2.1 LIMITES DAS NORMAS EXTRAFISCAIS; 2.1.1 Limites principiológicos; 2.1.2 Limites normativos; 2.1.3 Limites lógicos; 2.2 CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE; 2.2.1 Princípio da Proporcionalidade; **3 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL;** 3.1 TEORIA ECONÔMICA AMBIENTAL: A PROPOSTA DE PIGOU; 3.2 ASPECTOS

---

<sup>1</sup> Discente do curso de graduação de Direito da UERN, e-mail: medeiros.batista@yahoo.com.br

CONTROVERSOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL; 3.2.1 A (im)possibilidade jurídica da aplicação do princípio ambiental do poluidor-pagador; 3.2.2 A (in)aplicabilidade da capacidade contributiva; **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS; Referências.**

## **1 INTRODUÇÃO**

O ser humano vem, desde o seu surgimento, modificando de modo significativo as características da natureza e explorando o seu habitat com o intuito de promover o desenvolvimento de sua civilização e a continuidade de sua espécie. Ocorre que, após as revoluções industrial e tecnológica, percebe-se a existência de excessiva degradação ambiental, a qual coloca em risco a continuidade não só da vida humana, mas a de todos os seres vivos.

A degradação ambiental é uma consequência do modelo de desenvolvimento atual, ocasionado por uma produção e consumo exacerbado que não consideram a capacidade da natureza. As evidências científicas e os fatos dão conta de que mudar o estilo de vida não é mais uma alternativa, mas uma necessidade inadiável.

A Constituição Federal de 1988 expressa que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Todavia, a mera previsão normativa, por mais avançada que seja sua legislação em vigor, não freiam a crescente degradação ambiental. Frente a isso, questiona-se o papel do Estado na concretização dos valores constitucionais que fundamentam a existência humana. Isso demonstra que adoção de medidas legais de cunho simplesmente educacional não tem alcançado as finalidades na proteção ambiental, surgindo a necessidade de adoção de novos instrumentos capazes de efetivar a defesa conferida pela legislação brasileira aos recursos naturais.

Por meio da função extrafiscal do tributo, é possível o Estado intervir na economia alterando condutas econômicas, estimulando-as ou desestimulando-as por intermédio de benefícios ou agravamentos fiscais. Diante dessa função indutora e da ineficácia de outros instrumentos ambientais preventivos, cabe analisar a viabilidade de utilizar medidas tributárias para tutelar o meio ambiente.

O Estado Constitucional de Direito deverá ceder a máxima eficácia à variável ambiental e se tornar o quanto antes, um Estado Socioambiental de Direito, que procure conciliar os direitos liberais, sociais e ecológicos em um mesmo projeto jurídico-político para a comunidade estatal. Por meio da função promocional do Direito deverão ser estimulados comportamentos e atividades a favor da sustentabilidade.

Importante destacar que referido assunto gera interesse ao discutir as relações entre o

progresso econômico e o meio ambiente, bem como a ideia de que este é um bem jurídico que deve ser tutelado pelas mais diversas áreas do direito, notadamente o direito tributário. Desfrutar de um meio ambiente equilibrado é crucial à sadia qualidade de vida das presentes e futuras gerações.

É de fundamental importância jurídica o tema apresentado, uma vez que toda reflexão parte do plexo das normas tributárias assentadas no antepiano da Constituição e a conseqüente inflexão com as regras de proteção ambiental dispostas no art. 170, VI e 225 da CF.

É de grande interesse econômico, pois não se pode olvidar que a tributação é forma de intervenção no domínio econômico e a partir dela o Estado pode ventilar políticas econômicas. Sendo um dos maiores desafios do século XXI, tentar conciliar a maximização dos lucros privados com as preocupações ambientais; corrigir as “falhas de mercado” sem, contudo, engessar a livre iniciativa e a livre concorrência.

É evidente a atualidade do tema, pois sempre esteve em pauta debates e questionamentos sobre mudanças climáticas, seja no âmbito dos Governos, na sociedade civil ou no meio acadêmico. O debate da matéria, também, é multidisciplinar, em virtude de subsidiar a reflexão da comunidade científica em diversos campos do saber, como a Economia, a Sociologia, Política e o Direito. Juntas deverão implementar condutas que guiem os seres humanos em suas relações com o meio ambiente, a fim de que seja superado o tradicional antagonismo existente entre exploração econômica e o meio ambiente.

Salienta-se que, a bem de estabelecer-se a delimitação do tema, optou-se pela vertente da função extrafiscal dos tributos como instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável nacional. Efetua-se assim, um corte metodológico para estudar o fenômeno da extrafiscalidade à luz da Dogmática Jurídica, não interessando aquilo que se passa fora do sistema jurídico.

É pertinente enfatizar que o objeto do trabalho não discutir erros ou acertos da política econômica vigente e advertir ao leitor que não é intenção do estudo qualquer desapareço pelo papel do Estado na economia. Consiste, tão somente, sustentar uma posição interpretativa com base na derivação e positivação do direito tributário, a fim de perquirir em que condições e limites a Constituição autoriza a prática da extrafiscalidade ambiental.

Para melhor aperfeiçoamento do trabalho, alguns questionamentos precisam ser levantados e com eles algumas hipóteses apresentadas, sendo assim o trabalho está estruturado em duas perguntas principais.

É legítimo eleger o dano ambiental como hipótese de incidência tributária? A pessoa obrigada a pagar tributo em razão de poluição ambiental não deve ser tratada na esfera

tributária, devido ao caráter sancionatório. De outra parte, se considerarmos que o dano ambiental se encontra dentro do limite do tolerável na legislação ambiental é hipótese lícita e passível de incidência tributária.

É lícito tributar com gravame superior um contribuinte com menor capacidade contributiva, porém com maior capacidade poluidora? Em outras palavras, o contribuinte que revele menor riqueza pode sofrer uma tributação maior porque ambientalmente orientada?

Se a capacidade contributiva for entendida como o único critério de realização da igualdade em matéria tributária, de forma que todos os tributos tenham que se submeter à graduação de acordo com a capacidade contributiva, a criação das normas extrafiscais será conflituosa. Por outro lado, se existir outros critérios para a realização da igualdade tributária, a capacidade contributiva como verdadeiro princípio jurídico deverá ser sopesado.

Este estudo tem como objetivo principal analisar a inclusão da variável ambiental no sistema tributário, sob uma perspectiva constitucional, no que concerne à tributação como instrumento capaz de conciliar o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental.

Em relação aos objetivos específicos, o trabalho em comento pretende abordar o instituto da extrafiscalidade, apresentando seu conceito, interpretação, limites e alcance no direito constitucional-tributário, examinar a sua contribuição na indução do comportamento dos agentes econômicos; e por fim, analisar a controvérsia doutrinária acerca do tema.

Realizadas essas breves considerações e procurando responder os questionamentos levantados, inicia-se a exposição do presente trabalho científico a partir da conceituação, característica e limites da extrafiscalidade.

## **2 EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE**

Tradicionalmente a finalidade precípua da instituição de tributos é a fiscal ou arrecadatória, a qual consiste na transferência de recursos do particular para Estado com o desiderato de financiar as despesas públicas. Entretanto, essa não é única função da tributação.

Nesse campo surge a função extrafiscal dos tributos, pela qual se verifica que a finalidade maior não é arrecadação em si, mas sim os efeitos indutivos de comportamentos dos contribuintes, de forma a sintonizá-los com os objetivos sociais, econômicos, políticos e ambientais do Estado.

Nesse sentido, leciona o consagrado tributarista Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 228.

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.

O Direito como instrumento de controle social poderá agir de dois modos: pelo estabelecimento de sanções para os atos que repudia ou pela graduação de tributos como maneira de estímulo ou desestímulo às condutas desejadas. É justamente nesta última possibilidade que os denominados tributos ambientais podem ser utilizados para o atingimento dos objetivos dos artigos art. 170, VI<sup>3</sup> e 225<sup>4</sup> da Carta Política.

Sobre a extrafiscalidade, o ensinamento do professor Roque Antonio Carrazza<sup>5</sup> é muito claro: *“Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”*.

A definição é singela, porém revela inúmeras possibilidades para o Estado, pois o tributo passa ser tomado excepcionalmente como ferramenta de políticas públicas em diversas áreas.

Destarte, dentre as diversas classificações que podem ser atribuídas aos tributos, a que importa para esse trabalho é que toma por base o critério da finalidade do tributo. Serial eles segregados em fiscais, parafiscais e extrafiscais. A tributação seria instituída para arrecadar; induzir condutas (positiva ou negativamente); ou abastecer de recursos entidade da administração indireta ou paraestatal.

Vale lembrar que por mais que uma espécie tributária tenha maior aptidão fiscal ou extrafiscal, nenhuma espécie será pura, como aponta Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup>, sustentando que: *“Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”*.

Alfredo Augusto Becker<sup>7</sup> também dispõe que *“na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal”*. Isto é, para o autor a tendência é que os tributos sejam providos dessas duas características: fiscalidade e

---

<sup>3</sup> Art. 170 Omissis VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

<sup>4</sup> Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 101.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 291.

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses. 2007, p. 623-624.

extrafiscalidade. Na literatura mais atual, Hugo de Brito Machado<sup>8</sup> igualmente informa que “*no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação*”.

De fato, a doutrina clássica que procura distinguir a fiscalidade da extrafiscalidade para cada um dos tributos deve ceder espaço a uma visão atualizada e moderna das funções dos tributos. Nesse sentido, como espécie de intervenção estatal na economia, ela apresenta igualmente uma dupla configuração para Ricardo Lobo Torres<sup>9</sup>: “*de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias*”.

Todavia, essa classificação que toma por base a finalidade do tributo é vista por alguns doutrinadores, a exemplo do tributarista Hugo de Brito<sup>10</sup>, como matéria afeta a ciência das finanças. *Data venia*, é difícil conceber o expediente do Direito e o seu efeito como algo alheio ao próprio Direito.

De tal sorte, questiona-se qual seria o ramo da ciência jurídica que trataria da extrafiscalidade. O Direito tributário, em virtude de os objetivos extrafiscais serem consignados em norma tributárias, que criam, majoram e extinguem tributos ou no Direito Econômico, em razão das finalidades frequentemente econômicas que tais leis carregam.

Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup> adota o primeiro posicionamento, *in litteris*:

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. (grifos do autor)

Não obstante, não se pode esquecer que a tributação é uma das formas de intervenção no cenário econômico e que a partir dela o Estado pode ventilar políticas econômicas. Assim, o Direito Econômico também se encarrega dos efeitos extrafiscais dos tributos, imagina a hipótese de incentivo fiscal ao desenvolvimento do Nordeste, o Estado pode ao invés de arrecadar um tributo em sua totalidade de um contribuinte domiciliado nessa região, fazer com que ele obtenha esse benefício fiscal, desde que ele invista em área ou atividade considerada digna desse tratamento.

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 69.

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 167.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, p. 79

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 250.

No Brasil, expoentes como Ricardo Lobo Torres<sup>12</sup> e Theotônio Monteiro de Barros<sup>13</sup> e outros, possuem entendimento semelhante de que a falta de finalidade puramente fiscal levaria a norma extrafiscal a se submeter a um regime jurídico distinto do tributário, assim não deveria o tributo extrafiscal ser considerado tributo, por natureza. Desse modo, sendo a norma extrafiscal prioritariamente norma interventora, seria ela regida pelo subsistema econômico a qual esteja vinculada.

As normas extrafiscais se vinculam aos postulados do Direito Tributário em razão de dois fatores: primeiro porque a opção do Estado de utilizar o tributo como forma de intervenção na economia, leva ao imprescindível respeito às características endógenas do instituto; segundo pelo motivo de que a fiscalidade, apesar de residir em segundo plano, é componente essencial da obrigação jurídica tributária que servirá de critério de distinção entre os contribuintes que se submeteram a norma e os que não farão parte da hipótese de incidência.

Sustentar argumento contrário poderia causar rupturas graves com os direitos e garantias fundamentais, lembra Diego Bomfim<sup>14</sup> que comunga entendimento similar ao de Paulo de Barros Carvalho, defendendo que as normas extrafiscais não deixam de ser tributárias para ser econômicas.

Todavia, apesar do discernimento da teoria supra, adota-se para fins desse trabalho uma corrente híbrida de que a extrafiscalidade é essencialmente objeto do Direito Tributário, porém não deixa de ser objeto accidental do Direito Econômico.

Observou-se na pesquisa científica que a doutrina clássica muitas vezes se concentra no estudo do conceito e objeto da extrafiscalidade, sem, contudo, se ater a sua natureza jurídica.

Conforme a Teoria do Direito, as normas jurídicas podem ser classificadas em regras ou princípios. Pelo legado do jusfilósofo Dworkin<sup>15</sup>, as regras diferenciam-se dos princípios pela sua forma de aplicação, já que *“as regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”*. Enquanto que os princípios se aplicam segundo uma dimensão de peso.

Percebe-se que a função extrafiscal não é aplicada de forma subjuntiva do tudo-ou-nada. Ao que parece ela possui conteúdo aberto para agasalhar as diretrizes dos valores

---

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

<sup>13</sup> BARROS, Theotônio Monteiro de. **As taxas e seus principais problemas teóricos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1941.

<sup>14</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. Noeses: São Paulo, 2015, p. 118.

<sup>15</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.p. 39

constitucionais. Assim, classifica-se como princípio, sob o prisma epistemológico.

Neste enquadramento, a extrafiscalidade é compreendida como princípio constitucional implícito que busca a efetivação concreta dos desideratos constitucionais.

Nessa ordem de ideia, a tributação orientada por princípios de justiça é uma considerável medida para favorecer a distribuição de riqueza e induzir condutas tidas como valiosas para o bem-estar social.

De acordo com dogmática jurídica, as normas de Direito não interferem diretamente na realidade social, elas prescrevem como deve ser o comportamento, porém as condutas intersubjetivas ficam submetidas ou não a previsão deôntica.

Nessa lógica, Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup> enfatiza que:

a mensagem deôntica, emitida em linguagem prescritiva de condutas, não chega a tocar, diretamente, os comportamentos interpessoais, já que partimos da premissa de que não se transita livremente do mundo do dever-ser para o ser. Interpõe-se entre esses dois universos a vontade livre da pessoa do destinatário, influenciando decisivamente na orientação de sua conduta perante a regra do Direito.

Para que se origine uma regra tributária extrafiscal é preciso que ela seja produzida por uma pessoa competente e por um procedimento legislativo adequado mediante previsão no próprio Direito, cujo fenômeno denomina-se enunciação. A linguagem técnica da norma deve contemplar critérios não jurídicos que aproximem a regra jurídica do sistema econômico ou social, porém guardando formas autônomas. É necessário um processo de filtragem presente no próprio sistema jurídico que evite que esses elementos extrínsecos, a exemplo do fator econômico, corrompa o sistema jurídico.

Por isso que a extrafiscalidade deve possuir alguma previsibilidade jurídica, exclusivamente em norma de estatuta constitucional, permitindo a sua aplicabilidade no sistema jurídico sem desestruturar o equilíbrio entre os sistemas envolvidos.

Para subsistir esse fenômeno na linguagem do Direito, é preciso justificar um fundamento jurídico que possibilite o Estado tributar com vista a finalidades diversas da mera arrecadação, afastando os interesses individuais opostos à incidência tributária. Fundamenta-se, assim, com base no sobreprincípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

A concepção clássica sobre o caráter diretivo das normas jurídicas aparentemente já não apresenta adequado para explicar os diversos modos que o Estado tem adotado para intervir no domínio econômico, seja por direção, ou por indução.

A expressão norma tributária indutora adquiriu evidência na doutrina moderna a partir

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n.73, 1996, p. 5.

dos estudos de Shoueri<sup>17</sup>, no qual ele propõe a distinção das normas de acordo com sua função, classificando-as em norma de direção e indução. Aquelas veiculam na hipótese um único conseqüente, ao passo que esta última forneceria alternativas aos agentes econômicos, com base em um planejamento estatal de estímulos ou desestímulos que agiria na esfera da eleição de vontade, levando-os a orientá-los a perseguir a conduta almejada pelo legislador.

Para Luiz Eduardo Shoueri<sup>18</sup>:

Ter-se-á uma primeira norma primária, na qual se fará presente a própria indução, pelo legislador, que, do ponto de vista jurídico, nada mais é que uma ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento. Não se perfazendo o comportamento, nasce a obrigação tributária que colocará o sujeito passivo em situação mais onerosa que aquela em que se situaria se adotado o comportamento prescrito pelo legislador. Finalmente, não se altera a norma secundária, já que do descumprimento da obrigação tributária, surgirá providência sancionatória, aplicada pelo Estado

A título de exemplificação, imagine a hipótese da progressividade do IPTU em razão de o proprietário não ter atendido a sua função social da propriedade. Existirá uma primeira norma em que estará presente o comando desejado da indução, a qual pressupõe em sua hipótese de incidência que o proprietário cumpriu devidamente com sua função social do imóvel e por isso a alíquota aplicada será a menor fixada para o imposto. Haveria também uma outra norma primária que contemplaria a hipótese de o proprietário não ter cumprido a sua função social, ocasionado a progressividade da alíquota do tributo. Por derradeiro, existiria a norma secundária de cunho sancionatório que incidiria em caso de não recolhimento do imposto<sup>19</sup>.

A distinção residiria no grau de liberdade outorgado ao administrado. O Estado abriria mão do seu poder coercitivo de dar ordens para adotar o seu poder econômico indutor. Com efeito, o mercado como centro decisório seria privilegiado, visto que a norma veicularia a hipótese de incidência duas conseqüências interligadas pela conjunção alternativa, em que uma seria mais vantajosa economicamente do que a outra.

Com isso, a adoção por parte do contribuinte de conduta diversa da desejada pelo legislador, importará em maior ônus fiscal, o qual certamente será levado em consideração no momento da sua livre escolha.

---

<sup>17</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 31.

<sup>18</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 31.

<sup>19</sup> Aurora Tomazini explica em esquematização lógica: a norma primária (Np) descreve, em sua hipótese (H), um fato depossível ocorrência (f) e em seu conseqüente (C) estatui uma relação (R), entre dois sujeitos (S' e S''), em torno do cumprimento da conduta (¬c). A norma secundária (Ns) toma como hipótese (H') o fato do não-cumprimento da conduta prescrita pela norma primária (-c), estabelecendo como conseqüência (C') uma relação (R') entre um dos sujeitos da relação da norma primária (S') e o Estado-Juiz (S'''), para exercício da coação estatal. (CARVALHO, Autora Tomazini. **Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. Tese (doutorado em filosofia). São Paulo. 2009. p. 234)

O incentivo à conduta desejada será operado ou pelo oferecimento de uma vantagem (estímulo) ou por uma redução da carga tributária, embora não alcance o resultado eventualmente desejado. Dessa forma, a norma indutora muito além de estatuir uma obrigação, estabelece uma escolha.

De toda forma, jamais se deve enquadrar a norma tributária indutora como norma de sanção, porque não está descrito em seu antecedente um descumprimento de um dever legal enunciado por outra norma jurídica primária, isto é, não pode ter como hipótese normativa um ilícito, sob pena de violar o próprio conceito legal de tributo.

Portanto, o que o tributo não pode proibir ainda que indiretamente, a realização de qualquer comportamento, devendo concentra-se apenas no campo do desestímulo. Tributos proibitivos são vedados pelo direito positivo (art. 3º do CTN), especialmente pelo fato de que eles não podem ser subterfúgios de normas reguladoras. Ou a atividade é lícita e realizável pelo contribuinte, embora possa ser desestimulada pela tributação, ou a conduta é ilícita e deve ser proibida por outras normas do direito.

## 2.1 LIMITES DAS NORMAS EXTRAFISCAIS

Na extrafiscalidade identificam-se limites de diversas naturezas, sejam eles principiológicos, normativos ou lógicos, de modo que sempre existirá meios de controlar normas com essas características. Esses limites estão na esfera negativa da norma, isto é, onde o Estado não poderá agir como agente regulador por não ser permitido pelo próprio Direito.

Haja vista que não se trata de fenômeno arbitrário, mas inserido no ordenamento jurídico, é estruturado em uma unidade orgânica de um complexo sistema qualificado de normas, no qual encontra limites tanto em outras regras e princípios jurídicos, como na realidade que atua e no próprio instrumento que se torna para existir.

Com efeito, ou o legislador utiliza do instrumento extrafiscal com sua infestável limitação, ou o expurga do universo jurídico.

### 2.1.1 Limites principiológicos

À princípio, é de se questionar quais os princípios que são subordinados à extrafiscalidade. Aqueles restritos ao poder de tributar, ou aqueles que orientam a atividade econômica.

Como foi visto anteriormente, Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> simpatiza com a primeira opção. Contudo, existe aqueles que inclinam ao parecer oposto, como José Casalta Nabais<sup>21</sup>, para ele os princípios tributários devem atuar apenas eventualmente e apenas como limite formal à extrafiscalidade, em regra, estaria ela atrelada aos princípios gerais do Direito Econômico. Assim, ele expõe:

Feito este esboço apressado sobre a identificação do fenômeno da extrafiscalidade, cabe-nos agora dar uma ideia dos seus limites, os quais, como sempre decorre sobrejamente de quanto vimos dizer, não coincidem como os do direito fiscal (clássico), aproximando-se antes dos do direito econômico, em que materialmente esse fenômeno se integra.<sup>22</sup>

Princípios como a não surpresa, corolário da regra da anterioridade do exercício financeiro, de fato apenas constitui limite formal da extrafiscalidade, haja vista que em nada diz respeito aos fundamentos da tributação, mas apenas trata do intervalo em que a lei tributária poderá adquirir sua vigência (H<sup>23</sup>: *se instituir ou majorar tributos, → deve ser*, C<sup>24</sup>: *vedada a cobrança no mesmo exercício financeiro*)

Ocorre que não se pode ignorar também os princípios basilares de ordem material que fundamental a tributação, ao contrário do que pensa o autor retromencionado, tal como a capacidade contributiva. Sendo vedado a taxação de fatos que não ostente qualquer manifestação de riqueza do contribuinte.

Constituem, como adverte Sacha Calmon Coelho<sup>25</sup>, uma intrincada teia entre os princípios gerais do Direito Tributário e a extrafiscalidade, sendo irrelevante os efeitos fiscais ou extrafiscais pretendidos, pois todos se interceptam e completam para formar a estrutura da tributação.

É certo também que instrumentos tributários não podem buscar fins que conflitem com a ideologia econômica da Lei Maior. Seria inconstitucional qualquer ato normativo tributário que promovesse concentração de renda, impedisse a livre concorrência, ou valorizasse a cultura estrangeira em desvantagem da nacional.

Outra ponderação seria o direito de propriedade, direito este fundamental que não pode

---

<sup>20</sup> 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. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 249.

<sup>21</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 654.

<sup>22</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 654.

<sup>23</sup> Hipótese

<sup>24</sup> Consequente

<sup>25</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 255.

ser anulado pela tributação. A medida pode até ser gravosa, situada entre a tributação normal e o confisco, mas jamais aniquilar a propriedade.

Portanto, nos limites jurídico-principiológicos, a extrafiscalidade é analisada com mediante conjugação aos princípios clássicos do Direito Tributário, bem como os princípios gerais dos valores dispostos na Constituição. Por ser um fenômeno jurídico, “*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*”, consoante Paulo de Barros Carvalho<sup>26</sup>.

Adota-se aqui o entendimento de que as normas extrafiscais são duplamente limitadas, devendo respeitar além das limitações ao poder de tributar, igualmente aquelas relacionadas aos setores econômicos influenciadas por elas. Ou seja, subordinando-se prioritariamente ao estatuto jurídico tributário, sem perder de vista o regime jurídico dos mecanismos de intervenção sobre o cenário econômico.

### **2.1.2 Limites normativos**

Trata-se de limites que a extrafiscalidade encontra em outras regras jurídicas do sistema. Com base na lição de Carvalho, as vedações podem ocorrer por:

1) Normas que predeterminem o objetivo específico do tributo (limite objetivo relativo), a exemplo do ITR que possui a função de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e do IPI que deve ter a finalidade de favorecer os produtos essenciais em prejuízo dos supérfluos (seletividades), não podendo o legislador desvirtuar os objetivos dessas normas, conforme previsão constitucional.

2) Normas que limitem ou proíbam, de qualquer maneira, que medida tributária possa regular certa situação jurídica, independentemente da finalidade extrafiscal que o instituto possa proporcionar. (limite objetivo absoluto). Hipótese do ICMS que não deve regular a oferta de mercadorias nacionais quando destinadas ao exterior (CF, art. 155, § 2º, X, a). Neste caso, poderia o ICMS ter a capacidade de agravar a incidência das exportações a ponto de desestimulá-las.

3) Normas de competência que impossibilite ente federativo de utilizar-se da extrafiscalidade (limite subjetivo). Por mais que a competência para legislar sobre o Direito Econômico seja concorrente, em regra, a extrafiscalidade deve ser operada pela pessoa política

---

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 250.

com competência tributária para instituir o tributo. Por mais que um estado federativo queira promover incentivos em sua esfera de competência administrativa, jamais poderá se utilizar-se de isenções heterônomas, por exemplo.

4) Normas de estruturas que qualifiquem veículo introdutor de norma específico para introduzir enunciados tributários (limite formal). Em regra, institutos tributários podem ser veiculados por lei ordinária. Imunidades, por outro lado, somente podem ser delimitadas por norma constitucional. De todo modo, deve o meio legal que materialize normas extrafiscais obedecer eventual regra de competência que determine o tipo de processo legislativo de enunciação da norma.

### **2.1.3 Limites lógicos**

A extrafiscalidade pode ser impossibilitada por razões lógicas quando se torna imprestável para alcançar finalidade pretendida. Algumas normas do Direito são construídas para regular apenas certas condutas, sendo ineficazes em relação a outros comportamentos. Regras de Direito Empresarial não tem aptidão para interferir na Administração Pública, por exemplo.

As contribuições sociais caracterizam pela afetação da receita arrecadada para a Seguridade Social, conforme imposição constitucional. Dessa forma, jamais uma contribuição social poderia ser utilizada para produzir efeitos extrafiscais no campo da cultura ou esportes.

A mesma lógica se aplica à classificação dos tributos em diretos e indiretos, quando é possível ou não transladar o ônus tributário ao contribuinte de fato. Se o objetivo for a distribuição de riquezas, tributos indiretos que incidem sobre o consumo, são ineficazes em afetar a elasticidade renda dos mercados, mesmo com alíquotas variáveis. Em contrapartida, se o objetivo for afetar preços dos bens que circulam no mercado, tributos diretos sobre renda ou propriedade, são incapazes de transferir os ônus tributários via preços.

Portanto, por mais que o legislador deseje, ele não pode subverter os efeitos derivados da estrutura lógica das entidades tributárias.

## **2.2 CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE**

A função promocional do Direito é justamente alcançar finalidades e o Direito Tributário obviamente não foge disso, pois está autorizado constitucionalmente a viabilizar outros fins do que a mera arrecadação para os cofres públicos. O fato é que o Legislativo e Executivo não possuem um “cheque em branco” da maneira de como isso deve ser feito.

Dentre os meios de controle existente no ordenamento jurídico, examinar-se-á abaixo, o controle pelo princípio da proporcionalidade, para identificar até onde essas normas finalísticas podem ir na busca de fomentar algum objetivo constitucional.

Lembrando que no caso de antinomia entre princípios<sup>27</sup>, terá predominância aquele que tiver no caso concreto a maior dimensão de peso, sem, todavia, aniquilar o outro. Ademais, não é possível ao intérprete identificar antecipadamente qual princípio será prevalente, pois são necessárias a verificação das condições fáticas e jurídicas que norteiam o caso concreto.

### 2.2.1 Princípio da Proporcionalidade

A proporcionalidade possui importância tão grande que chega a ser vista como sobreprincípio fundamental para a existência e harmonia do sistema jurídico.

A utilização de medida tributária como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico implica necessariamente em algum grau de restrição a direitos fundamentais dos contribuintes, como a propriedade, liberdade e igualdade. No tocante a liberdade, não só a liberdade de locomoção é restringida (cobrança de pedágio), mas especialmente a de escolhas. Um consumidor é tão induzido a comprar e a não comprar certos bens que acabam perdendo a oportunidade de uma escolha espontânea, livre de pressão externas.

Essas limitações, normalmente, são realizadas com base na capacidade contributiva dos contribuintes, possuindo como piso o mínimo existencial e como teto o confisco. Entre esses dois contornos existe o que se denomina de zona tributável. A proporcionalidade possui a serventia não só de balizar esses extremos, mas também distribuir a carga tributária dentro da zona tributável, visto que até a graduação de alíquotas deve respeitar a proporcionalidade.

A proporcionalidade é formada por três máximas parciais: adequação, necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e proporcionalidade em sentido estrito (mandamento de sopesamento), de acordo com Robert Alexy<sup>28</sup>:

A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem

---

<sup>27</sup> Registra-se que existe controvérsias entre Humberto Ávila e Virgílio Afonso da Silva sobre a existência ou não de colisão entre princípios. Para Ávila não existe, pois a colisão é apenas aparente, pelo fato de os princípios não possuir uma hipótese e consequência abstratamente determinada. Nessa situação, a aparente colisão é superada com a ponderação de qual princípio deverá prevalecer no qual concreto. Enquanto que Virgílio sustenta que é insubsistente a justificativa de que os princípios não possuem hipótese e consequências abstratas. Para ele, o princípio deve ser realizado em sua maior medida possível. A otimização de um princípio pode colidir com a de outro, caso contrário, todas as colisões seriam apenas aparentes. Para maiores detalhes ver: ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista de Direito Administrativo, n. 215, p. 151-179, 1999 e SILVA, Virgílio Afonso da. **Princípios e Regras: mitos e equívocos** acerca de uma distinção. In: Revista latinoamericana de estudos constitucionais. Coord.: Paulo Bonavides, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 618.

<sup>28</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116-117.

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.

Por esse motivo, “adequação”, “necessidade”, “meios” e “fins” são palavras chaves quando se trata de estudar o controle das normas extrafiscais pelo princípio da proporcionalidade.

Um incentivo tributário ambiental que promova uma diferenciação entre contribuintes ao optar por seguir um caminho ambientalmente orientado, será válido se o meio escolhido (incentivo fiscal) for adequado para o fim pretendido (defesa ambiental) e que menor restrinja direitos fundamentais dos contribuintes. Além disso, deve-se questionar se as vantagens obtidas pela medida superam as limitações impostas aos outros direitos e garantias constitucionais.

Portanto, a norma tributária extrafiscal deve ser interpretada com o controle da proporcionalidade para identificar se a medida adotada pelo Legislativo ou Executivo se mostra adequada à finalidade almejada, necessária e proporcional em sentido estrito, conforme se verifica abaixo.

### **2.2.1.1 Adequação**

Primeiro critério indicado para análise da proporcionalidade é a adequação, também denominada de idoneidade ou conformidade. Trata-se de verificar se o nexo de causalidade entre a medida adotada e a finalidade que se pretende atingir em sua consecução. Adequada será a medida restritiva ao direito fundamental que seja potencialmente apta a promover o objetivo perseguido.

Juridicamente, o que interessa perquirir é que a medida seja adequada, como o próprio nome sugere, e não que ela seja socialmente eficaz<sup>29</sup>, ou seja, não se verifica se ela é própria para levar o Estado a atingir a sua finalidade desejada.

Conforme Canotilho<sup>30</sup>, trata-se de controlar a *relação de adequação medida-fim*. Mais

---

<sup>29</sup> Nessa acepção, enfatiza Virgílio Afonso da Silva com razão: “A exigência de realização completa do fim perseguido é contraproducente, já que dificilmente é possível saber com certeza, de antemão, se uma medida realizará, de fato, o objetivo a que se propõe. Muitas vezes o legislador é obrigado a agir em situações de incertezas empíricas, é obrigado a fazer previsões que não sabe e serão realizadas ou, por fim, esbarra nos limites da cognição. Nesses casos, qualquer exigência de plena realização de algo seria uma exigência impossível de ser cumprida. Por isso a preferência pela primeira alternativa, que, de resto, é também aquela apoiada pela maioria da doutrina” (SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais**: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 170)

<sup>30</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998, p. 262.

o que seria esse fim? Que o meio empregado deve alcançar o fim sob um atributo quantitativo, qualitativo ou probabilístico (certeza)? Felizmente, esses questionamentos não interessam à dogmática jurídica, sendo suficiente qualquer meio que seja capaz de alcançar um objetivo premeditado, independentemente dos aspectos intensidade, melhoria ou maior grau de certeza.

Normas tributárias com finalidades extrafiscais que não tenham potencial capacidade de atingir os fins para quais foram propostas, não passam por este primeiro teste de exigência de compatibilidade, podendo desde logo, serem declaradas inconstitucionais.

### **2.2.1.2 Necessidade**

Passado pela análise da adequação, cabe ao intérprete analisar o segundo filtro de compatibilidade da medida. Trata-se de confirmar a necessidade dela em relação a outras medidas tidas como adequadas para a mesma finalidade.

O exame da necessidade é também denominado de menor ingerência, indispensabilidade ou intervenção mínima. É por meio dela que se procura o meio menos gravoso dentre as alternativas aptas a alcançar o mesmo objetivo desejado. Um ato estatal que restringe direitos fundamentais só será necessário se a finalidade pretendida não puder ser promovida, com a mesma intensidade, por outros instrumentos menos restritivos

Dessa forma, o intérprete deve fazer um jogo mental comparativo. Opera-se um juízo abstrato que coteja a medida eleita com outras à disposição do legislador. Na análise de necessidade não se questiona a escolha do ente político, mas sim o meio empregado, que precisa ser o mais brando, que acarrete a menor desvantagem possível.

No campo das normas extrafiscais, necessária será a norma que antes de mais nada seja adequada e que promova a menor restrição possível ao princípio da igualdade, além de outros princípios eventualmente afetados.

### **2.2.1.3 Proporcionalidade em sentido estrito**

Superado o segundo critério, passa-se agora para a proporcionalidade *stricto sensu*, na qual compete um exame da dimensão de peso da medida, para analisar se finalidade pretendida tem carga valorativa superior ao direito limitado.

Funciona com uma ponderação de valores, um sopesamento entre a intensidade da limitação ao direito fundamental violado e a relevância do direito fundamental realizável com o escopo almejado. Questiona-se: o grau de importância na promoção da finalidade pretendida justifica o grau de restrição provocada ao direito fundamental? Procura-se então, aferir o

equilíbrio entre o agravo causado ao direito do cidadão e as vantagens proporcionadas pela medida adotada.

Para exemplificar, imagine a hipótese da União com o objetivo extrafiscal de promover o desenvolvimento da região Nordeste, edite uma lei que isente todas as empresas dessa região a contribuir com o PIS e Confins. De fato, o critério de distinção entre as empresas não seria arbitrário, uma vez que a finalidade pretendida é literalmente prevista na Constituição (art. 151, I, CF).

Na primeira análise do filtro da proporcionalidade, a medida mostra-se efetivamente adequada a atingir o desenvolvimento da região Nordeste. No segundo critério, a providência editada também se revela necessária, pois a medida isentiva mostra-se menos prejudicial do que quaisquer outros meios de renúncia fiscal. Por fim, na análise da proporcionalidade *stricto sensu*, percebe-se que por mais que a medida promova a redução da desigualdade regional, provoca por outro lado, um tratamento diferenciado extremo, a ponto de provocar no âmbito nacional, danos severos ao princípio da livre concorrência. Como a exoneração tributária foi total, restam as demais empresas ou migrarem para a região Nordeste, ou falirem pela falta de competitividade de seus produtos no mercado, quando comprados com o menor custo de venda dos produtos nordestinos.

Enquanto o exame da necessidade busca uma otimização dentre as possibilidades fáticas, à proporcionalidade *stricto sensu* procura realizá-la dentre das perspectivas jurídicas. Portanto, quando a norma extrafiscal não se enquadrar em nenhum desses critérios da proporcionalidade, legitimado está o Poder Judiciário para fazer o controle de validade da norma finalística.

### **3 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Embora seja papel da Ciência do Direito, enquanto dogmática jurídica, a descrição de conceitos jurídicos. Ela não poderá ignorar o estudo do ordenamento jurídico específico, objeto de sua interpretação. No Brasil, a Constituição Federal apresenta de modo minucioso a estrutura do sistema tributário nacional, chegando inclusive a prescrever que a definição de tributo é matéria reservada ao veículo de lei complementar (art. 146, III, “a”, da CF<sup>31</sup>).

Partindo do referencial da dogmática, o que precisa ficar assentado é que essas definições legais, ainda que ostentem à primeira vista um conteúdo descritivo próprio da

---

<sup>31</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 (...)

Ciência Jurídica, constituem, na verdade uma autêntica prescrição do Direito Positivo, uma vez que “*essas definições legais são vinculantes para o intérprete*”, conforme Eros Grau<sup>32</sup>.

Os textos normativos submetem-se à lógica deôntica, que consistem na valência válido/inválido, e não à lógica alética, em que os enunciados são valorizados como verdadeiros ou falsos. Assim, engana-se o intérprete que faz apenas uma leitura superficial do art. 3º do CTN, quando conceitua que “*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.*”

Dessa forma, não existe como bem aparenta, uma mera descrição de elementos característicos do que seja tributo. Mas pelo contrário, há a definição no sentido de que quaisquer cobranças, contanto que se adequem as notas deste dispositivo, deve ser classificada como tributo, bem como ao regime jurídico inerente.

De todas os requisitos que constituem o conceito de tributo supramencionado, a que guarda pertinência com as normas tributárias extrafiscais é justamente a que impossibilita que o tributo constitua em sanção por ato ilícito. Afinal, os tributos não podem operar como meios indiretos para a regulação de condutas tidas como indesejadas pelo legislador.

Os tributos, por mais que sejam instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico, apenas podem atuar na esfera da indução. Se o objetivo do legislador for transformar o comportamento em ilícito, a norma tributária será inapropriada.

Não podem operar como normas jurídicas impositivas de condutas, funcionando em substituição as sanções por ato ilícito. Neste caso, haveria tanto uma confusão entre competência reguladora e competência tributária, como ofensa a própria natureza jurídica do tributo. Ou o comportamento é ilícito e, por conseguinte, proibido pela legislação por meio do poder de polícia do ente federativo, ou lícito, porém não estimulado pelo legislador, existindo espaço para a instituição de normas extrafiscais.

Por outro lado, Alfredo Augusto Becker<sup>33</sup> cita que Ezio Vanoni admite a tributação dos atos ilícitos, partindo do pressuposto de que o Direito Tributário receberia os atos e fatos jurídicos em seus efeitos meramente econômicos.

Ocorre que essa matéria não mais acarreta tumultos na doutrina brasileira, pois a lei é expressa em vedar a possibilidade de tributação de atos ilícitos, sanção, conforme se verifica no conceito legal de tributo do art. 3 do CTN.

---

<sup>32</sup> GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 2010-211.

<sup>33</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses. 2007, p. 634.

Paulo de Barros Carvalho<sup>34</sup> enfatiza a relevância desse conceito legal de tributo que afastou a tributação de atos ilícitos:

Traço sumamente relevante para a compreensão de “tributo” está objetivado nessa frase, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários.

Portanto, as normas tributárias extrafiscais encontram, no conceito legal de tributo, um significativo delimitador, não podendo recair sobre fatos ilícitos como caracterizadores de suas hipóteses de incidência, o que acaba por reduzir seu campo de atuação.

### 3.1 TEORIA ECONÔMICA AMBIENTAL: A PROPOSTA DE PIGOU

O economista inglês, Arthur C. Pigou, da Universidade de Cambridge, foi pioneiro a analisar em sua obra clássica – *The Economics of Welfare* (1920) – o impacto causado pela poluição na sociedade, diferenciando os custos privados dos sociais.

Ele defendia que a contradição existente entre os custos sociais e os custos privados promovia “externalidades”<sup>35</sup>. Se nas atividades empresariais os custos sociais fossem maiores do que os privados, importantes distorções poderiam ocorrer na distribuição de recursos naturais dentro da sociedade.

A escola do Bem-estar, conduzida por Pigou, defendeu a necessidade de internalizar os custos ambientais que até então eram menosprezados pelas empresas em suas atividades econômicas, a fim de racionalizar o consumo e reduzir as diferenças no sistema de preços.

Na tentativa de resolver o problema das externalidades negativas, Pigou<sup>36</sup> considerou a intervenção do Estado, pela qual deveria ou impor um sobrepreço sobre o uso do meio ambiente ou promover uma subvenção pelo uso dos recursos naturais<sup>37</sup>. Para ele, as externalidades negativas deveriam ser suportadas por aqueles que operassem efeitos negativos a terceiros.

Caso não fosse possível determinar o número de afetados, o economista considerou que a melhor solução seria a instituição de um imposto. Esse tributo (*Pigouvian tax*) teria como

---

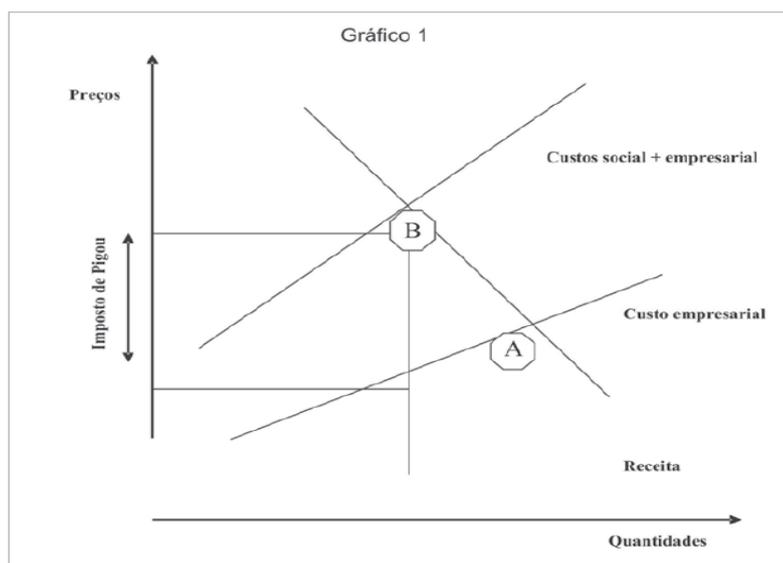
<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 48.

<sup>35</sup> PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4 ed. London: Macmillan, 1962, p. 183.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 192.

<sup>37</sup> *It is, however, possible for the State, if it so chooses, to remove the divergences in any field by 'extraordinary restraints' upon investments in that field. The most obvious forms which these encouragements and restraints may assume are, of course, those of bounties and taxes.* (PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4 ed. London: Macmillan, 1962, p. 183)

hipótese de incidência quaisquer atividades que produzisse externalidades negativas ambientais e teria como base de cálculo o dano social produzido, senão vejamos:



Observa-se pelo gráfico que o “imposto de Pigou” conduz o equilíbrio de mercado do ponto A para o ponto B, conseqüentemente aumentando o preço final do produto/serviço e diminuindo a quantidade produzida, com o alcance receitas extras.

Sob outra perspectiva, Pigou argumentava que no caso de a atividade empresarial gerar uma externalidade positiva para a coletividade, os agentes econômicos deveriam receber uma contraprestação em pagamento ou subvenção pelos benefícios oferecidos a sociedade.

Contudo, a proposta pigouviana não foi imune as críticas, uma vez que a realidade é bem mais complexa do que a que leciona a teoria de Pigou.

Primeiro, se o Estado introduz esse tributo especial, a balança comercial tenderá ao desequilíbrio, haja vista que a produção nacional perderá competitividade frente as mercadorias estrangeiras provenientes de países que não adotam semelhante tributação. Neste caso, seria necessário antes de tudo uma coordenação econômica a nível internacional que minimizasse uma concorrência desleal. De toda forma, essa perda de competitividade é compensada ao país pelo ganho em eficiência na conservação ambiental, podendo os Estados investirem no insumo tecnologia como forma de reduzir o uso de bens e serviços tributados e com isso o preço final dos produtos.

Outro problema seria a injustiça fiscal, afinal o aumento dos preços e serviços do processo produtivo provocado pela tributação extrafiscal iriam invariavelmente afetar o consumo, ou seja, o ônus econômico que deveria ser suportado apenas pelas atividades degradantes iria ser repassados ao consumidor final fato este que promove uma iniquidade fiscal.

Como solução, o Estado poderia aliviar esse ônus sofrido pela camada mais pobre da população por meio de uma mitigação tributária, a exemplo de redução no imposto de renda ou contribuição previdenciária paga pelo trabalhador, ou por meio de compensação financeira em devolução em dinheiro por meio dos programas de distribuição de renda implantados, como o Bolsa Família.

Ademais, a exacerbação causada pela tributação ambiental talvez não se esgote no âmbito fiscal. Pode surgir, como se observa na experiência de outros países, o deslocamento da poluição de nações que adotam a sistemática da tributação para os que não implantaram ou onde a tributação é ineficiente. Destarte, se o objetivo seria reduzir o efeito estufa, por exemplo, poderá ocorrer um deslocamento de carbono dos países desenvolvidos com a instalação dos agentes poluidores nos subdesenvolvidos, onde a legislação é mais leniente com o meio ambiente.

Portanto, não obstante às críticas, a teoria de Pigou contribuiu sem dúvidas para o surgimento de importantes bases para as políticas públicas ambientais, sendo um grande antecedente para a tributação ambiental moderna. De toda forma, ainda é necessário um diálogo econômico-político que encontre um equilíbrio entre intervenção estatal e a funcionamento do mercado.

## 3.2 ASPECTOS CONTROVERSOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Agora vamos fazer uma análise a respeito de alguns tópicos da tributação ambiental que causam discussões diversas a seu respeito.

### **3.2.1 A (im)possibilidade jurídica da aplicação do princípio ambiental do poluidor-pagador**

Oficialmente instituído pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), na Recomendação do Conselho sobre os princípios orientadores relativos aos aspectos econômicos internacionais das políticas ambientais, o princípio ambiental poluidor-pagador serve de instrumento ao Estado para exigir que o poluidor, em razão de sua atividade poluidora, arque com os custos dos serviços públicos necessários à preservação ambiental.

Por este princípio, o agente responsável pela poluição deve reparar os custos sociais de sua atividade impactante (as denominadas externalidades negativas), necessitando acrescentar

esse valor no custo produtivo de sua atuação empresarial. De modo que a capitalização dos lucros não se sobressaia à socialização dos prejuízos.

Nesse sentido, deve o poluidor compensar ou reparar o dano causado. O professor Frederico Amado<sup>38</sup> ressalva que este princípio “*não deve ser interpretado de forma que haja abertura incondicional à poluição, desde que se pague (não é pagador poluidor), só podendo o poluidor degradar o meio ambiente dentro dos limites de tolerância previstos na legislação ambiental, após licenciado*”

Esta responsabilização se aplica porque na cadeia de produção, além dos produtos que serão introduzidos no mercado, são originadas “externalidades” (positivas ou negativas) que têm impacto em toda a coletividade. Os impactos prejudiciais para os ecossistemas provenientes do ciclo produtivo – dano ambiental – integram as externalidades negativas.

O princípio inspirou o art. 14, §1º da Lei 6938/1981<sup>39</sup> que reza que “*é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade*”. Inclusive, o mesmo consta na Declaração do Rio de 1992, no Princípio 16, *in litteris*:

As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.

Alguns juristas sustentam a impossibilidade de aplicação do princípio do poluidor-pagador por não servir de fundamento de validade da tributação ambiental, visto que sua função seria orientar a reparação de danos ambientais resultantes da prática de atos ilícitos.

Nesse raciocínio, o tributarista Fabio Nieves<sup>40</sup> entende que “*a poluição seria um ato antijurídico que resulta no rompimento da relação condicional equilibrada entre o ser e o meio para a vida, que impossibilita a reprodução dos seres em função da seleção natural, cuja consequência jurídica é de natureza sancionatória.*”

Realmente, a ideia de correção ambiental de externalidades negativas por meio da tributação tangencia a proibição legal da parte final do art. 3º do CTN. Inclusive, a própria indicação, amplamente utilizada na doutrina de que o princípio do poluidor-pagador advém do art. 225, §3 da CF<sup>41</sup>, impede que o tributo seja utilizado. A norma constitucional evidencia que

---

<sup>38</sup> AMADO, Frederico. **Direito ambiental**. 8 ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 90.

<sup>39</sup> *Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências.*

<sup>40</sup> NIEVES, Fábio. **Tributação ambiental**: a proteção do meio ambiente natural. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 111.

<sup>41</sup> *Art. 225 Omissis § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores,*

o princípio em questão está atrelado a punição de um infrator, como bem lembra Diego Bonfim<sup>42</sup>, que também argumenta: “*Coisa diferente é a instituição de normas tributárias extrafiscais que tenham o escopo de desestimular a prática de atividade que, mesmo considerada poluidora, é tomada como lícita pelo ordenamento, apesar de indesejada*”.

Verifica-se que o problema reside em critério de classificação. Caso a poluição for tida como ato antijurídico, obviamente o princípio poluidor-pagador não poderá orientar a tributação ambiental.

Mas há aqueles que adotam uma corrente híbrida, como Paulo Henrique Amaral<sup>43</sup>, sustentando que a poluição é um fato humano que pode ser caracterizado ou como fato ilícito sujeito a sanção ou como fato lícito e necessário à sociedade e, nesse caso, passível de ser tributado. Evidenciando que apenas critérios técnicos permitirão adequar o fato em lícito ou ilícito.

De fato, dependendo do caso concreto, a poluição enquadra-se como lícita ou ilícita. Por exemplo, caso um proprietário rural desmate uma área de vegetação amparado na legislação ambiental, com prévio licenciamento administrativo, exclui a ilicitude da degradação ambiental e eventual responsabilidade administrativa e penal do poluidor.

Afinal, o homem necessita poluir para sobreviver, emissão de gases e lançamento de esgotos são inevitáveis. Ocorre que isso deve ser feito de modo sustentado, consoante os limites de poluição enquadrados em lei ambiental. Inclusive, a depender do grau de poluição, poderá até nem causar dano ambiental, pois existe a possibilidade de ser absorvida pelo próprio ecossistema. Logicamente, se não existe pressupondo de dano reparável, então não configura ato ilícito ( $\sim H \rightarrow \sim C$ ).

*Permissa venia* aos que pensam contrário, tributos ambientais não configuram sanções, pois o seu campo de atuação localiza-se justamente dentro do limite tolerável da poluição previsto nas leis ambientais.

O princípio do poluidor-pagador pode ser aplicado na poluição ecologicamente orientada, com o propósito de internalizar os custos ambientais (externalidades negativas) e promover maior justiça fiscal e igualdade econômica, seja em relação aos custos de produção, como nos decorrentes da intervenção estatal.

---

*peças físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.*

<sup>42</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle. Noeses: São Paulo, 2015, p. 104.

<sup>43</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 208.

A necessidade de internalização dos custos ambientais igualmente é defendida pelo professor tributarista da USP, Luís Eduardo Schoueri<sup>44</sup>:

No caso das externalidades negativas, a atuação estatal deve ser voltada à internalização dos custos. Espera-se que computados tais custos, o preço dos produtos cresça proporcionalmente, reduzindo-se conseqüentemente, sua demanda em novo ponto de equilíbrio. Na matéria ambiental, está ideia está presente no princípio ‘poluidor-pagador’, que se resume a ideia de que causa danos ao meio ambiente deva suportar economicamente, tanto os custos da recuperação ambiental, quanto as perdas sofridas pela coletividade (...). O princípio do poluidor-pagador baseia-se na ideia que inspira, na matéria tributária, o princípio da equivalência. (grifos do autor)

Com a aplicação desse princípio, empresas que fazem investimentos ambientais e que conseqüentemente adquirem custos de produção mais elevados, ganhariam benefícios fiscais que equilibrariam as suas chances de competição no mercado, reajustando o custo marginal do seus bem ou serviços dentro dos parâmetros de conservação ambiental (que usualmente aumentam seu valor), garantindo a competitividade de seus produtos no mercado, conforme a teoria de Pigou mencionada no tópico anterior desse trabalho.

De outro giro, as despesas relacionadas aos serviços públicos específicos e divisíveis com a limpeza e recuperação ambiental produzidos por certas empresas, bem como os gastos com fiscalização e licenciamento ambiental, poderiam ser repassados via taxas, as quais inevitavelmente iriam compor os preços e serviços prestados pela pessoa jurídica poluidora.

No que se refere às taxas ambientais, embora seja difícil na maioria dos casos, apurar matematicamente um valor exato do custo total do serviço público desprendido ao contribuinte, de modo que esse valor fosse rateado a título de taxa, é pelo menos fundamental que haja uma correlação razoável desse valor.

Em uma circunstância ideal, o Fisco conseguiria ratear com precisão o custo total prestado ao contribuinte. Todavia, para efeitos práticos não é preciso uma exatidão matemática. Apenas não deve existir uma total desvinculação entre o montante do serviço prestado e a importância cobrada a título de taxa, haja vista que essa é um tributo vinculado a uma atuação estatal prévia e que serve de contraprestação financeira a esta. Se o Fisco cobra valor aquém do que gasta com a consecução da atividade, existirá enriquecimento ilícito do Estado, o que é algo que deve ser repellido.

A tributação ambiental por internalizar o custo de degradação e recuperação ambiental, serviria para equilibrar os preços do mercado e proporcionar uma competitividade mais justa entre as empresas, estimulando as atitudes de interesse ecológico e o incentivo de adoção de tecnologias “limpas”. Logo, garantiria justiça fiscal aliada à proteção do meio ambiente, de

---

<sup>44</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 236.

acordo com a exigência do art. 170, VI, da Constituição.

Dessa forma, se uma empresa teve seus custos de produção aumentados à custa de investimentos na alterações de seu processo produtivo, por exemplo, reutilizando rejeitos que antes eram lançados no meio ambiente; a imposição de um tributo a empresa concorrente que não incorporou tal medida, e com isso vem comercializando os seus produtos a preço menor, deixa de ser não apenas uma medida de cunho econômico, mas de distribuição de justiça.

Como aponta Amaral<sup>45</sup>, *“se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas.*

Em países desenvolvidos, é costume cobrar tarifas pelo uso do meio ambiente. Na Alemanha, por exemplo, uma cooperativa de organizações especiais arrecada uma taxa incidente sobre bacias hidrográficas, tendo como base de cálculo as unidades de poluentes despejados no rio e uma alíquota *ad valorem*, a qual tem como contraprestação os serviços destinados à despoluição do rio. É justamente o princípio do poluidor-pagador sendo adotado no processo de internalização dos custos ambientais coletivos.

Importa registrar que a opção do Fisco em aumentar a carga tributária como fator de desestímulo econômico, deve antes levar em consideração o comportamento do mercado. Visto que não é sempre proporcional a relação entre aumento de certo tributo e o controle ambiental sobre a conduta ambiental indesejada. Em mercados inelásticos, como os de combustíveis e energia, integram uma demanda que o mercado denomina de consumo necessário (o valor do bem não é o único critério que interfere na demanda, por serem indispensáveis a sobrevivência) , a elevação de um tributo incidente adquiriria apenas um viés arrecadatário, haja vista que a diminuição do consumo seria mínima.

A internalização dos custos ambientais surtiria efeitos em mercados perfeitamente completos, já que em mercados concentrados, cuja competição é incipiente, o custo do tributo seria somente repassado para os consumidores. Logo, mais uma vez a medida tributária adquiriria função apenas arrecadatária.

Sendo assim, verificou-se que o princípio do poluidor-pagador deve ser melhor aplicado na desoneração de atividades (benefícios fiscais) que respeitem o meio ambiente do que pelo agravamento da carga tributária.

No decorrer desse estudo científico, constatou-se que além de taxas, a internalização dos custos ambientais (externalidades negativas) podem ocorrer também por meio das contribuições interventivas, seja por meio de subsídios, isenções, reduções de base de cálculos,

---

<sup>45</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 53.

gradação de alíquotas, para os meios de produção não degradadores do meio ambiente, de forma a estimular condutas, produtos e serviços ecologicamente sustentáveis.

Já os impostos não seriam uma ferramenta adequada, em razão do princípio da não-afetação da receita arrecadada, conforme configuração atual do art. 167, IV, da CF, que veda que o produto de sua arrecadação a fundo ou despesa. Nesse caso, seria necessário um amadurecimento da consciência ambiental por parte do legislador para incluir uma ressalva no supracitado preceito, autorizando a desvinculação da receita de impostos para fundos destinado à proteção ambiental.

Para as demais espécies tributárias (contribuição de melhoria e empréstimo compulsório), em virtude de seus específicos regimes jurídicos, confirmou-se não ser possível a aplicação do princípio do poluidor-pagador.

### 3.2.2 A (in)aplicabilidade da capacidade contributiva

No sistema jurídico brasileiro, os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º), que segundo Aliomar Baleiro<sup>46</sup> “*significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável a vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos*”.

A capacidade contributiva classifica os contribuintes de acordo com a intensidade de riqueza manifestada. Objetivando uma melhor distribuição da carga tributária. Agindo assim, ela vai ao encontro do princípio da igualdade tributária que conforme Humberto Ávila<sup>47</sup>, “*é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, auferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade*”.

Os raciocínios acima funcionam bem na tributação fiscal, já que se o Estado necessita de dinheiro para desempenhar suas competências constitucionais, devendo contribuir para tanto, quem manifesta riqueza. Além disso, a capacidade contributiva serve de limitação à tributação, pois se tributam manifestações de riqueza, sem, contudo, consumi-la por completo.

A conciliação entre extrafiscalidade e a capacidade contributiva é um tema polêmico que tem provocado debates na doutrina. Regina Helena Costa<sup>48</sup>, afirma que o tema se divide

---

<sup>46</sup> BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 11 ed. Atualizada por Misabel Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 272.

<sup>47</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 192.

<sup>48</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 72.

em duas categorias: “*aqueles que asseveram ser a extrafiscalidade uma exceção ao princípio da capacidade contributiva e aqueles que proclamam que esta se observa na tributação extrafiscal*”.

Se a capacidade contributiva orienta relações jurídicas que tem por base o pagamento de tributo, portanto de natureza fiscal, não seria válido de ser aplicado às obrigações de cunho extrafiscal, cujos pressuposto de tributação são outros: proteção ambiental, intervenção no domínio econômico, etc., conforme argumentam Folloni<sup>49</sup> e Zilveti<sup>50</sup>.

Realmente, se considerar que o objetivo da norma é comportamental, não econômica, seria possível o aumento progressivo da tributação até o contribuinte consentir com a vontade do Estado, sob pena de perder seu patrimônio<sup>51</sup>. Todavia, conforme foi visto no capítulo anterior, normas extrafiscais sofrem o controle de proporcionalidade, a qual deve sopesar valores entre princípios em conflito, *in casu*, entre a função social e o direito de propriedade. Havendo outros meios menos restritivos de solucionar tal impasse, como por exemplo, a desapropriação para fins de reforma agrária, mediante justa e prévia indenização (art. 184 da CF), o IPTU progressivo com alíquota máxima de 20% em 5 anos consecutivos revela-se confiscatório, já que resultará, sem dúvida, na absorção plena e total deste patrimônio, propiciando seu perdimento para o Estado. Logo, fere a proporcionalidade em sentido estrito.

Se a capacidade contributiva mensura a aptidão que o contribuinte possui de suportar o impacto tributário, sendo a finalidade da tributação a mera arrecadação, deve ser ela a medida de equiparação nos tributos fiscais. Caso a finalidade for intervir no domínio econômico, não deve a capacidade contributiva servir de critério de equiparação ou desequiparação, visto que não possui relação com o fim perseguido pelo tributo em questão. Em casos assim, deve ser a proporcionalidade o parâmetro para realizar a extrafiscalidade.

Por exemplo, imagine que um estado federativo institua um IPVA “verde”, no qual se estabelece alíquotas menores, consoante forem menores as emissões de poluentes. Nesse caso, o pressuposto não seria o signo de riqueza manifestado pelo fato de ser “proprietário de veículo automotor menos poluente”, mas, sim, a política pública de estímulo à aquisição de automóveis menos agressivos ao meio ambiente. O imposto não instituído porque o contribuinte é “proprietário de veículo automotor”, mas para orientar a aquisição daquele tipo de veículo.

---

<sup>49</sup> FOLLONNI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, São Paulo, n. 19, jun/2014, p. 205.

<sup>50</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 190.

<sup>51</sup> Nesse ponto, importa registrar que Roque Antonio Carrazza defende a perda do imóvel pelo contribuinte, através do IPTU progressivo, que não dá ao seu bem a função social. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 57)

Igualmente para Humberto Ávila<sup>52</sup>, a tributação extrafiscal pode tomar como critério de *discrimen* parâmetro diverso da capacidade contributiva:

Quando, porém, os tributos se destinem 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 (...) 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**.

Por outro lado, para Enrico de Mita<sup>53</sup>, mesmo a tributação extrafiscal deve sempre respeitar o princípio da capacidade contributiva, mesmo sendo preordenada metas extrafiscais, sendo enfático em sustentar que a tributação deve ter como pressuposto um fato economicamente relevante.

Tome-se novamente como exemplo o supracitado IPVA “verde”, cuja alíquota fosse de X% para um carro movido a gasolina e X/2% para um veículo elétrico. Percebe-se que as posições apresentadas acima dariam duas opções. A primeira, a qual seria permitido a graduação de alíquota com base na finalidade ambiental. A segunda, inadmitiria essa progressividade.

Todavia, a carga tributária ficaria mais bem distribuída se levassem em consideração as duas teorias. É o que faz o professor Luís Eduardo Schoueri<sup>54</sup>, que admite a conjugação do *discrimen* extrafiscal com a capacidade contributiva:

(...) 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 razoabilidade, à qual já se fez referência acima e é agora retomada para afirmar, com base no 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.

Criar-se-ia dois grupos de contribuintes, segregados conforme a conduta ambiental orientada (ser proprietário de veículo menos poluente), depois disso, atuaria a capacidade contributiva com a graduação de alíquotas conforme a manifestação de riqueza em cada grupo.

No exemplo anterior, seria lícita a desequiparação entre o proprietário de veículo elétrico no valor de 100 mil reais e outro à gasolina de 50 mil reais. Por outro lado, a equiparação entre

---

<sup>52</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160.

<sup>53</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. 248.

<sup>54</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 526.

dois proprietários de veículos à gasolina de 150 mil e 100 mil, respectivamente, já não seria. Devendo a graduação de alíquotas, neste último caso, respeitar a capacidade contributiva.

Portanto, o mais prudente é tomar a capacidade contributiva como verdadeiro princípio jurídico, que diante de normas extrafiscais, abdicaria espaço, sendo sopesado.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Na situação conduzida no decorrer desta pesquisa, investigou-se as mais diversas interpretações do instituto da extrafiscalidade, além das várias formas de traduzi-la em providências concretas.

Observou-se que devem existir limites para a criação de normas extrafiscais, que devem ser observados pelo Legislativo. Já o Poder Judiciário, caberá a realização do controle da norma posta, notadamente se a norma está dentro dos limites da conformidade que deve regê-la ou se violam direitos fundamentais. Nesse ponto, é de mais valor o postulado da proporcionalidade para saber se os meios impostos atingem com menor restrições os direitos e garantias do contribuinte.

Algumas problemáticas inerentes ao tema foram apresentadas na Introdução e com elas algumas hipóteses foram levantadas para o fenômeno estudado, chegando agora o momento de serem confirmadas. Tais questionamentos foram: É legítimo eleger o dano ambiental como hipótese de incidência tributária? É lícito tributar com gravame superior um contribuinte com menor capacidade contributiva, porém com maior capacidade poluidora?

É possível sim adotar o dano ambiental como critério material da tributação, desde que a poluição esteja dentro do limite do tolerável previsto na legislação ambiental. Entretanto, em nenhum caso, poderão ser tributadas condutas que provoquem danos ambientais graves ou atividades que sejam proibidas.

Ao contrário do que se pode pensar em uma análise rápida, constatou-se que o princípio do poluidor-pagador serve de fundamento de validade para tributação ambiental, pois não colide com a cláusula do conceito legal de tributo que afasta hipóteses de atos ilícitos.

É lícito tributar em gravame superior um contribuinte com menor capacidade contributiva, quando estar-se diante de uma norma extrafiscal. A finalidade desta norma é comportamental, não econômica, sendo permitido a exacerbação do encargo fiscal, a fim de estimular ou desestimular condutas do contribuinte, conforme a política do governo enunciada nesse tipo de norma jurídica.

Considerou-se que existe uma exigência mínima de capacidade contributiva em todo

tributo e conseqüentemente o tributo ambiental deve respeitar esse núcleo mínimo. O que ocorre é uma questão de aplicação da intensidade na aplicação do princípio da capacidade contributiva, conforme os critérios da proporcionalidade. Extrafiscalidade e capacidade contributiva operam em planos diferentes, mas não são excludentes e sim complementares.

São diferentes as formas de interferência econômica por instrumento tributário, podendo ocorrer por elevação ou redução de encargos fiscais. Em um país como o Brasil em que a carga tributária é uma das mais elevadas, conclui-se que as medidas tributárias devem primar pela desoneração de atividades que operem dentro do padrão ambiental orientado, de forma a estimular o desenvolvimento de tecnologias limpas nos processos produtivos.

De toda forma, se o Fisco optar pela via do aumento da tributação é fundamental que garanta que o ônus econômico não seja repassado simplesmente ao consumidor final da cadeia, porque dependendo do tipo de demanda de mercado, isso pode causar uma distorção ainda maior. O poluidor além de conquistar o direito de poluir, enviaria a conta para outra pessoa, o que seria contraproducente em desestimular a degradação.

Portanto, a conclusão desta pesquisa permite afirmar que a tributação pode ser utilizada como eficaz instrumento de proteção e defesa do meio ambiente, estando à disposição do Estado para efetivação dos comandos constitucionais estabelecidos nos arts. 170, VI e 225 da CF. Confere-se, assim, efetividade às prescrições do legislador constituinte e justiça tributária estruturante com o objetivo de promover a adequação social necessária à preservação do ambiente natural.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMADO, Frederico. **Direito ambiental**. 8 ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista de Direito Administrativo, n. 215, p. 151-179, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 192.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 11 ed. Atualizada por Misabel Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

- BARROS, Theotônio Monteiro de. **As taxas e seus principais problemas teóricos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1941.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. Noeses: São Paulo, 2015.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Autora Tomazini. **Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. Tese (doutorado em filosofia). PUC. São Paulo. 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- \_\_\_\_\_. **Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n.73, 1996.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FOLLONNI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, n. 19, jun/2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MITA, Eurico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução de Roberto Ferraz. *In*: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.
- NIEVES, Fábio. **Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural**. São Paulo:

Quartier Latin, 2012.

PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4 ed. London: Macmillan, 1962.

SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **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.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. *In*: Revista latinoamericana de estudos constitucionais. Coord.: Paulo Bonavides, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.