



PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR *

Carlos E. Peralta **

Sumário: Introdução; 1. A liberdade como fundamento do poder tributário; 2. Reflexões sobre os Princípios Constitucionais Tributários; 2.1 A normatividade dos princípios; 2.2 A dupla função dos princípios da tributação; 2.3 Os princípios constitucionais tributários como limitações ao Poder Tributário; 2.3.1 O princípio da legalidade em matéria tributária; 2.3.2 O princípio da igualdade ou isonomia fiscal. 2.3.3 O princípio da capacidade contributiva; 2.3.3.1 O princípio da capacidade contributiva como manifestação da justiça distributiva; 2.3.3.2 O princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade. O caso dos tributos ambientais; 2.3.4 O princípio de Não Confisco; Conclusões; Referências bibliográficas

* Artigo submetido em 16 mai. 2016 e aceito para publicação em 10 dez. 2016.

** Pós-doutorando da UERJ – Bolsista da CAPES/Programas Especiais/Prêmio CAPES de Tese 2012. Supervisor do Pós-doutorado Dr. Ricardo Lodi Ribeiro. Doutor em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). PDJ/CNPq/Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Introdução

Ao longo da história da humanidade tem existido uma relação tensa entre os tributos e os indivíduos. De fato, na antiguidade o tributo nasce como uma espécie de instituto de dominação; representava a imposição de uma carga por parte dos mais fortes sobre os mais fracos, dos povos vencedores sobre os povos derrotados, do monarca sobre os seus súditos.¹

Nas suas origens, a cobrança dos tributos era realizada de forma arbitrária, sem responder a critérios de justiça, solidariedade ou segurança. Essa concepção do tributo prolongou-se ao longo do tempo, e ainda no início do século passado a relação tributária era vista simplesmente como uma relação de poder; entendia-se que o poder tributário encontrava o seu fundamento única e exclusivamente na soberania estatal – no *ius imperium* do Estado, e na necessidade de arrecadar recursos financeiros para os cofres públicos.

Evidentemente, fruto dessa herança histórica, na sociedade criou-se uma cultura adversa à tributação. Os indivíduos tradicionalmente têm visto o tributo como uma carga e não como uma contribuição ou como um dever fundamental necessário para a vida em sociedade.

No entanto, após a denominada *virada kantiana*, com a reaproximação entre a moral e o direito houve uma importante mudança no direito tributário². Passa a questionar-se a visão estritamente positivista que até então tinha vigorado, segundo a qual o poder tributário era uma potestade da soberania estatal que no máximo poderia autolimitar-se. A partir desse momento identifica-se o vínculo profundo, dialético e necessário que existe entre a tributação e a liberdade, introduzindo-se a ideia de liberdade fiscal. O tributo passa a ser visto como um instrumento que permite aos indivíduos o exercício dos seus direitos fundamentais. Em outras palavras, o custo desses direitos deve ser assumido pela sociedade através do tributo, que “constitui o preço da liberdade, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado”.³

Tal perspectiva permite entender que uma sociedade só poderá aspirar a ser livre, justa e solidária na medida em que o sistema tributário esteja conformado por leis fiscais justas.⁴ A

¹ Tal e como explica Condorcet Rezende em “épocas passadas, a relação tributária era relação de absoluta dependência que se confundia, na realidade, com a vassalagem”. REZENDE, Condorcet. Cidadania fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, p. 547.

²Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Valores e Princípios constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005, p. 3, 4, 6, 7 e 9.

³TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 2 e 3.

⁴ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, p. 102-103.

imposição de tributos deverá necessariamente obedecer aos lineamentos previstos no sistema constitucional tributário, orientado pelas regras e pelos princípios.

Partido desse breve marco de referência, optou-se por estruturar o artigo em duas partes interligadas entre si: (1). A liberdade como fundamento do poder tributário; e (2). Reflexões sobre os Princípios Constitucionais Tributários.

O trabalho pretende ser um contributo para o debate académico sobre o papel que desempenham os princípios constitucionais da tributação no exercício do poder tributário, como parâmetros que orientam e vinculam a criação e interpretação das normas tributárias. Esses princípios representam o primeiro estágio da concretização dos valores jurídicos a que se vinculam, garantindo a segurança e permitindo uma sociedade mais justa e solidária.

1. A liberdade como fundamento do poder tributário

Liberdade e tributo (...) caminham juntos no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma liberdade fiscal. (...) O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la, a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Ricardo Lobo Torres.

O Poder Tributário⁵ a diferença da liberdade não é pré-constitucional; esse poder é estabelecido na Constituição Política e deve ser exercido dentro dos limites previstos no texto constitucional. Na Constituição são determinados os órgãos competentes que poderão definir os elementos constitutivos dos tributos e o procedimento formal que deverá seguir-se para criar, modificar ou extinguir um tributo.⁶ O Estado no exercício do poder tributário, através do Poder Legislativo, institui, modifica, extingue tributos, e pode estabelecer fatos isentos de tributar.

Sobre o tema o jurista português José Casalta Nabais⁷ explica que,

o dever fundamental de pagar impostos, visto pelo lado do seu titular activo, consubstancia-se na atribuição ao legislativo de um poder –o poder tributário (ou fiscal) para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico.

⁵ Também denominado potestade tributária, poder financeiro, poder fiscal, supremacia tributária ou competência tributária.

⁶ Na Constituição brasileira, a competência tributária está prevista nos artigos 145, e 153 a 156, normas que delimitam a competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios.

⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 269.

Com o positivismo considerava-se que o tributo encontrava o seu fundamento na relação de sujeição dos indivíduos ao *poder de imperium* do Estado⁸. Consequentemente, de acordo com essa perspectiva, a relação tributaria era vista como uma relação de poder, quase irrestrita, que no máximo poderiam autolimitar-se através de critérios de caráter formal.⁹

No entanto, ainda que o Poder Tributário seja uma manifestação ou expressão do poder político, essa potestade não encontra o seu fundamento no próprio poder do qual é parte. Não deve esquecer-se que é o povo, através dos seus representantes, quem auto consente o tributo (*princípio da autoimposição*) com o intuito de poder viver em sociedade; o povo, titular do Poder Tributário, permite que o Parlamento possa exercitar essa potestade, derivando-se a máxima de *No taxation with out representation*.

Sobre o assunto, o professor Ricardo Lobo Torres leciona que,¹⁰

A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento. O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade.

De maneira que o tributo não deve ser considerado simplesmente como uma mera *obrigação ex-lege* que encontra o seu fundamento na supremacia estatal e na necessidade do Estado de arrecadar fundos para autofinanciar-se. Tal posição perde de vista que, na verdade, a arrecadação é uma das finalidades do tributo, mas não o seu fundamento.

⁸ Dentre outros autores, Fleiner afirmava que o Estado e as suas comunas obtêm a potestade de tributar do poder que exercem sobre as pessoas e sobre os bens do seu território. Giannini considerava que o imposto não tem outro fundamento além da sujeição do indivíduo ao poder tributário estatal. Cf. SPISSO, Rodolfo. R. El Poder Tributario y su distribución. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (org). **Tratado de Tributación**. Tomo I. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p. 3.

Giuliani Fonrouge sustenta que o poder tributário é conatural ao Estado e deriva-se da sua soberania, de maneira que só poderá extinguir-se com o próprio Estado; em tanto subsista, necessariamente haverá poder de gravar. Cf. GUILIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. Volumen I. 3ª Edición. Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1978, p. 272 Et seq.

⁹Sobre as teses referidas à auto-limitação do Poder Tributário Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999, p. 44 et seq.

Ao respeito Casalta Nabais averba “ (...) rejeitamos a idéia, alicerçada numa longa e persistente tradição positivista do direito fiscal, segundo a qual os impostos não suportariam senão limites de caráter formal, polarizados sobretudo no princípio da legalidade fiscal na sua versão de reserva material de lei formal. Com efeito, colocando-se no que consideram uma certa linha de continuidade do estado liberal, alguns autores atuais, partindo de uma total desvinculação ou neutralidade ética do direito fiscal, concluem que o legislador pode decidir, mais ou menos arbitrariamente, os fatos tributários, ou seja, os fatos a que pretende associar a consequência jurídica da tributação. Por outras palavras, do direito fiscal estariam arredados quaisquer critérios materiais de justiça, tendo ele de bastar-se com uma justiça meramente formal, assegurada pela exigência de um procedimento legislativo-parlamentar de descoberta e fixação dos critérios de exigibilidade concreta de cada imposto”. NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 316.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009, p. 64.

O poder tributário nasce no espaço aberto deixado pela liberdade e conseqüentemente encontre-se limitado por essa liberdade.¹¹ O fundamento do Poder Tributário descansa no direito do livre exercício do trabalho e no direito da propriedade¹². Esses direitos, expressão da liberdade dos cidadãos, são, por dizer de alguma maneira, o substrato econômico para a imposição fiscal. O poder tributário só poderá ser exercido sobre aquela parcela que não foi excluída no pacto constitucional. Em outras palavras, a origem desse poder descansa naquele espaço da liberdade que os indivíduos consentem que poderá ser tributado.¹³

A potestade tributária é um poder jurídico¹⁴ que deverá ser exercido de acordo com as regras e os princípios constitucionais; normas que orientam e vinculam a atividade legislativa em matéria tributária.

2. Reflexões sobre os Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios tributários constituem especificidade dos princípios gerais do direito e se vinculam também a valores. (...) com a reaproximação entre ética e direito tributário, os princípios passam a exercer notável influência na elaboração e aplicação do direito tributário (...). Ricardo Lobo Torres

2.1 A normatividade dos princípios

O pós-positivismo é o marco filosófico dentro do qual se enquadra o novo direito constitucional.¹⁵ Trata-se de uma espécie de ponto de convergência ou ideal eclético entre duas grandes correntes do pensamento, que em princípio oferecem paradigmas opostos para o direito: o *jusnaturalismo* e o *positivismo*. O pós-positivismo representa a reaproximação entre o

¹¹Ao respeito o professor Ricardo Lobo Torres expressa claramente: “O Poder tributário, pela sua extrema contundência e pela aptidão para destruir a liberdade e a propriedade, surge limitadamente no espaço deixado pela autolimitação da liberdade e pelo consentimento no pacto constitucional. Em outras palavras, o tributo não limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado, tendo em vista que apenas a representação e o consentimento lhe legitimam a imposição”. TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 127.

¹²No caso do ordenamento jurídico do Brasil, esses direitos estão estabelecidos no artigo 5º incisos XIII e XXII da Constituição de 1988.

¹³O professor Ricardo Lobo Torres explica que os indivíduos, no contrato social, decidem reservar um mínimo de liberdade que é intocável pelo tributo, trata-se de uma parcela garantida através das denominadas imunidades e das isenções. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. Op. Cit., p. 3.

¹⁴Fernando Sáinz de Bujanda refere-se ao Poder Tributário da seguinte maneira: “Como es sabido, el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que nos es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al Ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Ahora bien en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas.” SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 275 et seq.

¹⁵Cf. BARROSO Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do direito. (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil) In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, 240: 1-42. Abr./Jun 2005, p. 4 y s.

direito e a ética, da qual surge, entre outros aspetos, a introdução de ideias como a normatividade dos princípios¹⁶ e a definição das suas relações com os valores e com as regras.

A partir dessa nova perspectiva, a Constituição passa a ser vista como um sistema aberto de princípios e regras. Com o pós-positivismo os princípios constitucionais passam a ocupar um lugar de destaque na *praxis* jurídica, tendo uma importante função informadora do ordenamento¹⁷. Os princípios expressam a síntese dos valores¹⁸ mais relevantes para a sociedade.¹⁹

Dentro de esse contexto, supera-se a visão do positivismo estritamente legalista que limita a noção de norma à regra jurídica. Os princípios, da mesma forma que as regras, passam a gozar do *status* de norma jurídica²⁰, e possuem, da mesma forma, eficácia jurídica.²¹

Grosso modo, pode dizer-se que entre princípios e regras existe uma distinção qualitativa e não unicamente de grau.²² Os princípios são mandatos de otimização que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível, de acordo com a realidade fática e as

¹⁶ Conforme explica Ana Paula de Barcellos, de acordo com a moderna doutrina constitucional, os princípios, ao lado das regras, são espécies de normas, dotados de imperatividade. BARCELLOS, Ana Paula de. Normatividade dos Princípios e o princípio da dignidade da Pessoa humana na Constituição de 1988. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, 221: 159-188. jul./set 2000, p. 168 et seq.

Ao respeito, Cf. BARROSO Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. Editora Saraiva. 2009, p. 316 et seq; BARROSO Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª Edição revista, atualizada e ampliada. Editora Saraiva, 2003, p. 325 et seq.

¹⁷ Roque Antônio Carrazza explica que o princípio jurídico “é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 39.

Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que o princípio “é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 68.

¹⁸ Sobre a relação existente entre princípios e valores Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Op.cit., p. 193.

¹⁹ Sobre o tema, o prestigiado constitucionalista brasileiro Luís Roberto Barroso explica que os princípios constitucionais, explícitos ou não, passam a ser a síntese dos valores consagrados no ordenamento jurídico. Esses valores refletem a ideologia da sociedade, os seus postulados básicos, e os seus fins. Os princípios dão unidade e harmonia ao sistema, integrando as suas diferentes partes e atenuando tensões normativas. Além disso, servem de guia para o interprete, cuja atuação deve pautar-se pela identificação do princípio que deve ser aplicado ao tema objeto de análise, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que deve ser aplicada no caso concreto. Cf. BARROSO Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. Op. cit., p. 327.

²⁰ Cf. ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido. 2ª Edición. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 68.

²¹ Sobre o tema da eficácia dos princípios constitucionais Cf. BARROSO Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Op.cit., p. 318-320.

²² Com respeito aos critérios para a distinção entre as regras e os princípios Cf. ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Op.cit., p. 64 Et seq.

possibilidades jurídicas dentro das quais se enquadra uma determinada situação²³. Nessa medida, não são mandatos definitivos, senão *razões prima facie*.²⁴

Nesse sentido, os princípios têm um alto conteúdo de abstração e podem incidir sobre uma ampla gama de situações. Não existindo um grau de hierarquia entre os diversos princípios, a sua aplicação em cada caso concreto requer realizar um exercício de ponderação entre os princípios envolvidos, realizando concessões recíprocas a fim de determinar qual deverá prevalecer em determinada situação²⁵.

As regras, entretanto, têm caráter definitivo; em caso de ser validas e aplicáveis deverão ser aplicadas integralmente de forma “*tudo ou nada*”. As regras aplicam o mecanismo da subsunção, e em caso de que exista conflito entre elas, unicamente uma poderá ser considerada como válida.²⁶

2.2 A dupla função dos princípios da tributação

Os princípios constitucionais da tributação desempenham um papel preponderante tanto na elaboração como na aplicação das normas tributarias. Independentemente de estar previstos de maneira explícita ou implícita no texto constitucional²⁷ trata-se das primeiras garantias do denominado *estatuto do contribuinte*.

Os princípios constitucionais da tributação possuem uma dupla função:

1. Em primeiro lugar, são mandados norteadores da tributação que condicionam e dirigem o exercício do poder tributário estatal. Nesse sentido, os princípios são parâmetros que devem ser observados pelo legislador no momento da elaboração das normas tributarias, sob pena de inconstitucionalidade. Nessa medida, induzem ao legislador a atuar de conformidade com uma *moral tributária*, de forma que seja feita uma justa e adequada distribuição do ônus

²³ Sobre os princípios como mandato de otimização Cf. ALEXY, Robert. Op. Cit., p. 67 et seq; Também Cf. SILVA, Virgílio Afonso. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de Direito do Estado**. Ano 1. N.º 4:23-51. out/dez 2006, p. 27.

²⁴ Cf. ALEXY, Robert. Op. Cit., p. 79 Et seq.

²⁵ Jane Reis Pereira explica que “O vocábulo ponderação, em sua acepção mais corrente, significa a operação hermenêutica pela qual são contrabalançados bens ou interesses constitucionalmente protegidos que se apresentem em conflito em situações concretas, a fim de determinar, à luz das circunstâncias do caso, em que medida cada um deles deverá ceder ou, quando seja o caso, qual deverá prevalecer.” PEREIRA, Jane Reis. Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais**: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 261.

²⁶ “Como las reglas exigen que se haga exactamente lo que en ellas se ordena, contienen una determinación en el ámbito de las posibilidades jurídicas y fácticas. Esta determinación puede fracasar por imposibilidades jurídicas y fácticas, lo que puede conducir a su invalidez, pero, si este no es el caso, entonces lo que la regla establece tiene validez definitiva.” ALEXY, Robert. Op. Cit., p. 80.

²⁷ Explica o professor Ricardo Lobo Torres que os “Os princípios são abertos à interpretação e podem ser obtidos por dedução ou indução. Chega-se ao princípio por dedução a partir dos valores. Mas a ele se chega igualmente por indução, a partir do caso concreto;”. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Op.cit., p. 90.

tributário, garantindo a liberdade e a igualdade dos cidadãos dentro de uma sociedade justa e solidária.

2. Em segundo lugar, são vetores que orientam o Poder Judiciário, particularmente os Tribunais Constitucionais, no momento de exercer o controle de constitucionalidade das normas tributárias, garantindo a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, em caso de que uma norma tributária seja arbitrária e contrária a esses direitos.

Conforme explica o professor Ricardo Lobo, os princípios vão projetar efeitos sobre a criação e interpretação do direito e não apenas sobre a integração em casos de lacuna.

Os Princípios Constitucionais tributários constituem verdadeiras limitações ao exercício do Poder Tributário, uma vez que se trata de “*especiais manifestações dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte*”²⁸. No fundo, esses princípios são uma exigência de moralidade tributária, guiada conforme aos valores da justiça, da solidariedade, da segurança e da garantia da liberdade dos indivíduos; trata-se da primeira garantia dos contribuintes contra a arbitrariedade e o abuso do poder.

Os princípios tributários encontram-se necessariamente numa relação de interdependência e de equilíbrio, sem que exista nenhum tipo de hierarquização entre eles. Esses princípios devem operar em equilíbrio; a ponderação entre os princípios, embora difícil, é requisito *sine qua non* para o aperfeiçoamento da ordem jurídica.²⁹

O professor Ricardo Lobo Torres, explica que esses enunciados genéricos vinculados a valores jurídicos,

são dotados de eficácia, isto é, produzem efeitos e vinculam a obra do legislador, do administrador e do juiz. Mas produzem a eficácia principiológica, conducente à normatividade plena, e não a eficácia própria da regra concreta, atributiva de direitos e obrigações.³⁰

2.3 Os princípios constitucionais tributários como limitações ao Poder Tributário

A Constituição Federal brasileira de 1988, rígida e analítica, dedicou bastante atenção ao Sistema Tributário Nacional – artigos 145 a 162. No texto constitucional são estabelecidos os princípios da tributação, e é feito um detalhe minucioso das competências dos diversos entes

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e complementada, a luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº.10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 35.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, Op.cit., p. 90.

³⁰ Id. Ibid., p. 91.

federativos para a criação de tributos, e da forma como deveram ser distribuídas as receitas tributárias.³¹

Os tributos, independentemente da sua finalidade predominante – fiscal ou extrafiscal - devem respeitar o mínimo existencial³², e devem estar limitados pelos princípios constitucionais de justiça tributária formal e material. Esses princípios representam o primeiro estágio da concretização dos valores jurídicos a que se vinculam garantindo a segurança e permitido uma sociedade mais justa e solidária.

A seguir serão realizadas umas breves reflexões sobre alguns dos mais relevantes princípios constitucionais tributários.

2.3.1 O princípio da legalidade em matéria tributária.

O Princípio da legalidade projeta-se no Estado de Direito como requisito *sine qua non* das atividades estatais dentro da sociedade. Em sentido estrito, este princípio condiciona e limita o Estado a atuar exclusivamente dentro do marco da legalidade, impedindo a arbitrariedade nas suas relações com os indivíduos³³. O princípio constitui-se como uma condição essencial no Estado de Direito, uma vez que garante a segurança jurídica.³⁴

O professor Ricardo Lobo Torres leciona que apesar da centralidade do princípio no Estado de Direito, “é ambíguo e de contorno ainda em construção” uma vez que pode abranger outros princípios constitucionais, como seria o caso por exemplo da tipicidade e da irretroatividade.³⁵

No que respeita ao campo tributário, de acordo com o princípio da legalidade tributária – ou reserva de lei tributária³⁶-, o tributo deve materializar-se em lei segundo a máxima

³¹ Ao respeito Taveira Torres indica que “ (...) nossa Constituição, do tipo das rígidas e sobremodo analítica em matéria tributária, fez identificar não apenas as espécies de tributos possíveis como também qualificou todas as materialidades passíveis de incidência tributária, restando para a União competência residual apenas em matéria de impostos e contribuições, mas desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato jurídico tributário ou base de cálculo idênticos aos dos já existentes (art. 154, I).” TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental –Os Limites dos chamados “Tributos Ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). **Direito Tributário Ambiental**. Brasil: Malheiros Editores. 2005, p. 102-103.

³²O professor Ricardo Lobo Torres, em obra pioneira na América Latina, publicada em 2009, analisa com maestria o tema do direito fundamental ao mínimo existencial. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

³³ O artigo 5, inciso II da Constituição brasileira estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

³⁴ Ferreiro Lapatza afirma que “*La ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad, que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de ciudadanos que forman parte de ella*”. FERREIRO LAPATZA, José J. **Curso de derecho financiero español**. 19ª Edición. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 44.

³⁵Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Op.cit., p. 400.

³⁶O princípio da legalidade tributária, tem como primeiro antecedente histórico a Carta Magna de Inglaterra de 1215, que grosso modo estabelecia que no Reino não poderiam ser estabelecidos tributos sem o consentimento do Conselho Comum do Reino. Com essa Carta pretendia-se acabar com as arbitrariedades do sistema impositivo

“*nullum tributum sine lege*”. A *contrário sensu*, nenhuma norma inferior à lei poderá estabelecer obrigações de caráter tributário, sob pena de inconstitucionalidade. De maneira que, desde um ponto de vista formal o Poder Tributário está limitado pelo princípio da reserva legal; unicamente o Parlamento, através da lei, poderá estabelecer, modificar, extinguir tributos, ou estabelecer isenções tributárias³⁷.

O princípio da legalidade tributária deve ser visto como uma garantia da segurança jurídica, permitindo que os contribuintes conheçam antecipadamente, de forma clara e pontual tanto os elementos essenciais das obrigações tributárias – Sub princípio da tipicidade -como a aplicação da norma tributaria no espaço e no tempo – Sub princípio da irretroatividade. Considerando que as leis são disposições de caráter geral, abstrato e impessoal, pretende-se evitar o estabelecimento de cargas tributárias arbitrárias e discriminatórias.

O princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Brasileira que veda “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

A doutrina coincide em destacar que o Princípio da legalidade em matéria tributária, desempenha três importantes funções:

(1). Garante o respeito do denominado *princípio da autoimposição*, de forma que os cidadãos não paguem mais tributos que aqueles que seus legítimos representantes tenham consentido;

(2). Tem a função de garantir o direito da propriedade; e

(3). É um mecanismo técnico útil para por em prática o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei tributaria.

Além dessas funções, no Estado de Direito moderno, o princípio da legalidade tem um claro matiz pluralista; trata-se de um mecanismo que permite garantir a democracia no procedimento para estabelecer cargas tributárias permitindo a unidade do ordenamento jurídico, e constitui uma garantia de igualdade entre os cidadãos. A legalidade é fundamental para conter o tributo, uma vez que a carga tributária pode implicar opressão da liberdade.³⁸

monárquico que estava sujeito exclusivamente à vontade do monarca. A partir desse momento, surge o denominado princípio da autoimposição. Segundo este princípio, o próprio povo através dos seus representantes, devia consentir o estabelecimento de qualquer imposto, derivando-se a máxima popular de “no taxation with out representation”. Desta maneira foi constitucionalizada a competência financeira do Parlamento para instituir tributos. Ao respeito Cf. RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis. **Temas de Derecho Financero y Tributario** (Costa Rica – España). San José: Editorial Jurídica Continental, 1999, p 105 a 108.

³⁷Ao respeito Cf. PÉREZ ROYO, Fernando, **Derecho Financiero y Tributario** – Parte General. 10.ed. Madrid, 2000, p. 42. Cf. MARTÍN QUERALT, Juan et alt. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. Madrid: Editorial Tecnos, 1990, p. 187.

³⁸ Cf. TORRES, Ricardo, lobo. Tratado, Volume III. Op. Cit., p. 4 e 5.

Conforme indicou-se, do princípio da legalidade tributária decorrem o sub princípio da irretroatividade tributária e o sub princípio da tipicidade.

De acordo com o princípio da irretroatividade “lei nova não pode atingir, no presente os fatos ocorridos no passado”³⁹ Luciano Amaro afirma que o princípio “é dirigido não só ao aplicador da lei (que não a pode fazer incidir sobre fato pretérito) mas ao próprio legislador, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar o tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato”.⁴⁰

O constituinte brasileiro optou por referir-se especificamente à irretroatividade das leis tributárias no artigo 150, III a), que veda cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Em relação direta com esse sub princípio, no art. 150, III b da Constituição Federal de 1988, foi estabelecida expressamente a anterioridade tributária, segundo a qual um tributo não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o institui ou aumentou. O professor Ricardo Lobo Torres leciona que considerando que “a distinção entre princípios não é tão categórica, a anterioridade exhibe simultaneamente as características dos princípios e das regras (...)”⁴¹

No que diz respeito ao tema da tipicidade tributária, esse sub princípio está previsto no art. 97 do Código Tributário Nacional.⁴² Conforme indicou-se, a tipicidade tributária é corolário do princípio da legalidade, e refere-se ao conteúdo da norma. De acordo com esse sub princípio, os elementos constitutivos do tributo devem estar previstos em lei de caráter formal elaborada pelo Legislativo.

Na sociedade de risco que caracteriza a *segunda modernidade*, o sub princípio da tipicidade deve flexibilizar-se. Atualmente supera-se a visão positivista formal que sustenta a

³⁹TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado**, Volume II. Op cit., p. 513.

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 116.

⁴¹ Cf. TORRES, Ricardo, lobo. **Tratado**, volume II. Op. Cit., p. 559.

⁴² “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

existência de uma tipicidade fechada no direito tributário⁴³, e passa a reconhecer-se uma maior flexibilidade do citado princípio, admitindo-se o uso de conceitos jurídicos indeterminados.

Ao respeito, o professor Ricardo Lobo Torres⁴⁴ afirma que,

Enquanto o conceito jurídico torna-se objeto de definição da lei e tem caráter abstrato, o *tipo* é apenas descrito pelo legislador e tem simultaneamente aspectos gerais e concretos, pois absorve características presentes na vida social. Os tipos jurídicos, inclusive no direito tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos, ao contrário do que defendem alguns positivistas (...). (grifo do original)

O uso de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais verifica-se, por exemplo, na tributação ambiental, na hora de identificar o contribuinte – poluidor, ou o elemento material do fato gerador – as emissões poluentes, as atividades potencialmente poluidoras, etc⁴⁵. O uso de conceitos indeterminados na tributação ambiental decorre da complexidade da matéria⁴⁶, da dificuldade do legislador de precisar todas as atividades que degradam, poluem, ou põem em risco o meio ambiente.

Ao respeito José Marcos Domingues de Oliveira⁴⁷ explica que,

(...) destinada a influir na conduta do poluidor, cuja atividade está permanentemente dependente da evolução científica dos estudos sobre meio ambiente.
Daí a necessidade de uma tipificação própria, caracterizada pela indeterminação conceitual inserida nos tipos tributários ambientais.
(...) Ora, em tema de tributação ambiental a linguagem jurídica é naturalmente fluida e abrangente. Porque, afinal, é a disponível na matéria ambiental, volátil, dinâmica e necessariamente “aberta” em função dos avanços tecnológicos sempre imprevisíveis. Do contrário, os tipos não poderiam atingir a “realidade mutante” (...)
A velocidade com que os fatos ambientais ocorrem e a rapidez com que a evolução tecnológica permite detectar fontes poluidoras e alterações qualitativas e quantitativas na tecnologia de produção são incompatíveis com a rigidez de uma tipicidade *fechada*. (grifo do original)

Nessa linha de raciocínio, a complexidade da realidade atual exige que em matéria tributária a reserva de lei deva ser entendida de forma relativa, uma vez que a legalidade por si

⁴³ Sobre o tema o professor Ricardo Lobo Torres explica que a utilização das expressões tipicidade fechada, legalidade estrita, e reserva absoluta de lei não se deriva da Constituição de 88, mas de construção da doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Direito Fundamentais do Contribuinte**. Pesquisas Tributárias – Nova Série – nº 6. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000, p. 185.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Op. Cit., p. 110.

⁴⁵ Para aprofundar sobre o tema da tributação ambiental Cf.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**. Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 2014.

⁴⁶ Domingues de Oliveira afirma que “No direito tributário ambiental não prevalece, portanto, o princípio da determinação exposto por ALBERTO XAVIER, porque a “indeterminação”, a elasticidade conceitual, é característica de uma matéria em acelerada evolução, já que as Ciências Ambientais têm realizado progressos antes insuspeitados na descoberta de substâncias e processos não poluidores, ou descobertas de efeitos degradadores de atividades antes tidas como “limpas”, que tornam da noite para o dia obsoletos umas e outras reputados na véspera como “estado da arte”.” OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 143-144.

⁴⁷ Id. Ibid., p. 127,131,133.

só é incapaz de estabelecer um ordenamento tributário pleno. Admite-se que através do regulamento sejam definidos aspectos técnicos das normas tributárias, como seria o caso, por exemplo do ajuste das alíquotas dentro dos critérios máximos e mínimos previstos em Lei, e de questões relacionadas com a gestão do tributo.

Em palavras do Professor Ricardo Lodi,⁴⁸

No Estado Democrático e Social de Direito, superada a dicotomia entre a vontade do monarca e a do povo representado pelo Parlamento, e estabelecida a necessidade de harmonização e interdependência entre os poderes, o regulamento passa ser um instrumento essencial para a definição dos aspectos técnicos das regras jurídicas, com a adequação à realidade de alguns conceitos indeterminados de origem científica ou tecnológica, que nem sempre podem ser precisados pela dinâmica do Parlamento. Deste modo, é compatível com a feição atual do princípio da legalidade, que os aspectos técnicos da norma sejam definidos em regulamento, ficando o Poder Legislativo com a definição das grandes diretrizes políticas nacionais, fenômeno que não se revela estranho ao direito tributário.

No caso da tributação ambiental, por exemplo, o elemento quantitativo do tributo deverá ser ajustado de forma constante pela autoridade fiscal - dentro dos critérios previamente determinados em lei. A graduação do tributo ambiental deverá ser flexível, determinada de acordo com parâmetros técnicos que permitam a eficácia ambiental (permitindo adaptar-se aos problemas ambientais e à evolução do conhecimento científico) e a eficiência econômica do instrumento.

2.3.2 O princípio da igualdade ou isonomia fiscal.

Os indivíduos aspiram exercer os seus direitos dentro da coletividade de maneira igualitária. Na Revolução Francesa foi impulsionada com grande força a ideia de igualdade dos cidadãos perante lei, como uma reação contra os privilégios do *Ancien Régime*, caracterizado pela imposição arbitrária de cargas tributárias desproporcionadas em detrimento da classe pobre, e pelas imunidades e privilégios da nobreza.⁴⁹

⁴⁸RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2003, p. 38-39.

Em sentido similar, o Dr. Humberto Bertazza, apud Ricardo Lobo Torres, considera que “a complexidade das relações que envolvem o Estado moderno no cumprimento de suas funções essenciais, exige aceitar certo grau de delegação, que possibilite adaptar o princípio consagrado na lei aos fatos cambiantes da realidade econômica, de forma que o legislador, sem renunciar a suas atribuições, possa encarregar ao Poder Executivo a determinação, dentro de certos limites, expressos ou virtuais, de algumas circunstâncias necessárias para o devido funcionamento do mecanismo legalmente organizado.” TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos*. In: MELLO, Celso Albuquerque e TORRES, Ricardo Lobo. **Arquivos de Direitos Humanos** Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar: 2001, p. 139-140.

⁴⁹ CASAS, José Osvaldo. *Principios Jurídicos de la Tributación*. In: **Tratado de Tributación**. Tomo I. Volumen 1. GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Diretor). Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p. 288.

O princípio da igualdade foi expressamente consagrado na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, concretamente nos artigos primeiro e sexto⁵⁰.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 10 de dezembro de 1948⁵¹, estabeleceu no artigo 7º que “Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito a igual proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação”.

No Estado de Direito Democrático a noção de igualdade tem uma configuração impar⁵², uma vez que trata-se de um valor que ao mesmo tempo se positiva como princípio constitucional. A igualdade é considerada como um dos valores superiores dos ordenamentos jurídicos, uma vez que permite “legitimar, equilibrar e tornar proporcionais os outros valores jurídicos: liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade”.⁵³

Como princípio, a igualdade constitui uma garantia contra a discriminação e a arbitrariedade, vinculando de forma direta a atividade dos Poderes Públicos. Particularmente, a igualdade limita a atividade do Poder legislativo, vedando que o legislador possa dar um tratamento diverso em caso de situações iguais ou equivalentes. O princípio da igualdade está-se previsto no artigo 5º, I da Constituição Brasileira.

O princípio da igualdade tem um duplo sentido. (1). Pretende garantir a igualdade formal; a lei deve ser aplicada em condições de igualdade a todos aqueles que estejam numa mesma situação jurídica; e (2). O princípio objetiva a igualdade material com o intuito de respeitar as desigualdades; admite um trato diferenciador como forma de garantir a paridade de tratamento. O princípio parte da ideia de que deve existir uma igualdade substancial; deverá haver igualdade entre iguais, e desigualdade entre desiguais. O tratamento desigual deverá estar devidamente justificado de acordo com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Nesse sentido, entende-se que não toda desigualdade pressupõe uma discriminação,

⁵⁰ O artigo 1º dessa declaração estabelece: “Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum”.

O artigo 6º dispõe: “A lei é a expressão da vontade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou através de mandatários, para a sua formação. Ela deve ser a mesma para todos, seja para proteger, seja para punir. Todos os cidadãos são iguais a seus olhos e igualmente admissíveis a todas as dignidades, lugares e empregos públicos, segundo a sua capacidade e sem outra distinção que não seja a das suas virtudes e dos seus talentos.”

Cf. Universidade de São Paulo. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Disponível em:

<<http://www.direitoshumanos.usp.br/>>. Acesso 30 de abril de 2015.

⁵¹ Cf. Universidade de São Paulo. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Disponível em:

<<http://www.direitoshumanos.usp.br/>>. Acesso 30 de abril de 2015.

⁵² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado**, Volume II, Op.Cit., p. 143.

⁵³ Id. Ibid., p. 233.

Sobre a polaridade da igualdade, Ricardo Lobo Torres leciona que trata-se do aspecto mais intrincado da igualdade uma vez que,

Enquanto nos outros valores (justiça, segurança, liberdade) a polaridade significa o momento de sua negação (injustiça, insegurança, falta de liberdade), na igualdade o seu oposto não a nega, senão que muitas vezes a afirma. Ai está o paradoxo da igualdade. A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade, como definiu brilhantemente Rui Barbosa: "A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade"

(...) alguma desigualdade existe sempre na equação da igualdade e a "igualdade que não se concebe como limitação da desigualdade, mas como seu contraprojeto total, se transforma em uma desigualdade ilimitada".⁵⁴

O princípio da igualdade é um princípio vazio, constitui uma medida de proporção e razoabilidade que penetra em todos os outros princípios e valores jurídicos, dando-lhes unidade e coerência. Em palavras de Ricardo Lobo Torres

Do equilíbrio e da ponderação entre tais valores e princípios, que não se posicionam hierarquicamente, resulta à *liberdade relativa*, que nada mais é que o *direito fundamental ao tratamento impositivo igualitário*. Não basta que a lei crie a tributação justa, afinada com a capacidade econômica do cidadão, mas que a imponha igualmente a todos; (...) a igualdade tributária não está presa a um único fundamento, eis que pode se justificar por motivos fiscais ou extrafiscais, financeiros ou políticos, conjunturais ou permanentes.⁵⁵

O princípio da igualdade projeta-se com grande transcendência no campo tributário, uma vez que constitui um impedimento para que o legislador estabeleça desigualdades fiscais infundadas; o princípio tem como objetivo a interdição da arbitrariedade em matéria fiscal, proibindo o estabelecimento de privilégios odiosos e discriminações *intuitu personae*.

Nos tributos ordinários, com uma finalidade estritamente fiscal, o princípio da igualdade guarda uma estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, mas com ele não deve ser confundido. Entende-se que, existindo uma mesma manifestação de capacidade contributiva, em tese, o imposto deverá ser estabelecido em iguais termos para todos os contribuintes. A capacidade contributiva é um critério de aplicação da igualdade.

No entanto, apesar da vinculação entre o princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva, aquele não fica reduzido ao segundo⁵⁶.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado**, Volume III, Op. Cit., p. 325-326.

⁵⁵ Id. Ibid., p. 331-332.

⁵⁶ Ao respeito Juan Martín Queralt leciona que "(...) es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Ello no significa que el principio de igualdad agote su contenido con el de capacidad económica, conforme indicó el Tribunal Constitucional en sentencia 8/1986, de 14 de enero, al señalar que las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento, aun cuando pertenezca a otra rama jurídica.

Ao respeito, Humberto Ávila afirma que,

(...) o princípio de igualdade é mais amplo do que o princípio de capacidade contributiva. Este (...) constitui a concretização setorial específica do princípio da igualdade, no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos. O âmbito de aplicação do princípio da igualdade é, todavia, mais extenso que o do princípio da capacidade contributiva, porque o princípio da igualdade tanto se aplica para aquelas normas que têm por finalidade primária a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que têm por finalidade primária a alteração de comportamentos. (afetação dos direitos de liberdade).⁵⁷

O artigo 150, II, da Constituição Brasileira estabelece o princípio da isonomia tributária, proibindo “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Cabe destacar que no caso da tributação ambiental – de finalidade extrafiscal - o princípio da igualdade permite uma carga tributária diferenciada, através de critérios orientados pela progressividade⁵⁸, pela seletividade e pela essencialidade ambiental, e não pela capacidade contributiva. Como explica Humberto Ávila, “O princípio da igualdade pode fundamentar a obrigatoriedade de comportamentos variados que não mantêm vinculação com a capacidade contributiva”.⁵⁹

A justiça tributária em matéria ambiental exige que o sujeito que mais contamina deverá pagar mais, e que para cada unidade de poluição deverá ser estabelecida uma alíquota progressiva; de modo que, o ônus tributário deverá ser estabelecido de acordo com o nível de poluição. Na tributação ambiental o princípio da igualdade manifesta-se através do diferencial adotado para distinguir atividades que usam ou lesam o meio ambiente, através por exemplo, da diferenciação de alíquotas e da seletividade entre produtos com incidência ambiental negativa e produtos ecologicamente corretos.

Ello se enmarca en la concepción del Tribunal Constitucional según la cual el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación, es decir, cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria.”MARTIN QUERALT, Juan et al. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1999. p. 131-132.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional N°.51, de 14.02.2006. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 364.

⁵⁸ O princípio da progressividade é uma técnica instrumental sumamente adequada para a finalidade extrafiscal perseguida na tributação ambiental e para garantir a isonomia tributária. Por exemplo no caso, das emissões de gases sobre a atmosfera, a quantificação do tributo deverá ser realizada de acordo com o princípio da progressividade; a maior poluição, maior deverá ser a alíquota aplicada. O mesmo acontecerá no caso de um imposto que tribute a eliminação de resíduos, a progressividade das alíquotas deverá considerar fatores como a quantidade e o tipo de resíduos (por exemplo perigosos, urbanos, industriais, etc.). Sobre o tema, Cf. CAZORLA PRIETO, Luis María. Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008, p. 73-80.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. Op.cit.,p. 364.

Por outro lado, dentro da liberdade do legislador para o estabelecimento de tributos, o princípio da igualdade exige que todos aqueles que realizem a conduta/atividade poluidora prevista no fato gerador deverão ser onerados. O legislador deverá decidir o foco poluidor e a magnitude que pretende ser tributada, o que deverá ser feito da forma mais justa, de acordo com o Princípio do Poluidor Pagador (PPP), e evitando exceções que não estejam devidamente justificadas.

2.3.3 O princípio da capacidade contributiva

2.3.3.1. O princípio da capacidade contributiva como manifestação da justiça distributiva

No Estado de Direito, por regra, a distribuição das cargas tributárias deverá ser realizada de forma racional, proporcional e equitativa, de acordo com a capacidade econômica dos cidadãos; quer dizer, de acordo com a renda ou a riqueza derivada da propriedade e do livre exercício da profissão. O repartimento do ônus tributário necessariamente deverá responder à noção de justiça distributiva aristotélica, que no direito tributário moderno manifesta-se através do princípio da capacidade contributiva.

O princípio está estritamente ligado ao valor justiça, e encontra o seu fundamento no valor da solidariedade que permite a correlação entre direitos e deveres fiscais, própria da noção de cidadania fiscal.

Segundo esse princípio de justiça tributária material, o tributo deverá ser estabelecido de acordo com a riqueza do contribuinte, ou seja, conforme com as possibilidades econômicas de cada cidadão para contribuir com os encargos públicos.

A partir do princípio, entende-se que o justo distributivo tributário – *o meio-termo aristotélico* -, será alcançado se cada um paga aquilo que lhe corresponde “dentro de uma razão de proporcionalidade participativa, pela sociedade, evitando-se, assim, qualquer um dos extremos que representam o excesso (*tòpléon*) e a falta (*tòélatton*)”.⁶⁰ De modo que, cada contribuinte não deverá pagar mais do que poderia, nem pagar menos do que deveria.

O professor Ricardo Lobo Torres explica em forma precisa que a capacidade contributiva,

(...) abre ao legislador a possibilidade de instituir o tributo, que incide sobre a riqueza de cada qual. Nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão. Mas a capacidade contributiva fica totalmente limitada por princípios anteriores e superiores ligados a direitos da liberdade, que não se deixam relativizar pelo poder de tributar, e aos próprios direitos da propriedade e de profissão em seu núcleo essencial intributável.⁶¹

⁶⁰BITTAR, Eduardo C. B. **A justiça em Aristóteles**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, p. 120.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado, Volume II. Op. Cit., p. 303.

Grosso modo, a capacidade contributiva pode ser considerada como uma medida racional para determinar a carga fiscal que deverá suportar cada contribuinte. O princípio é *pressuposto – objetivo e subjetivo - e parâmetro* do tributo. Explicam Fraga Gonçalves e Horoshi Murayama que como pressuposto objetivo a capacidade contributiva impõe ao legislador a obrigação de adotar um fato gerador com conteúdo econômico revelador de riqueza. Como pressuposto subjetivo, o contribuinte deverá possuir recursos econômicos que lhe permitam arcar com o ônus tributário sem que seja afetado o seu mínimo existencial nem sejam confiscados os seus bens. Como parâmetro do tributo a capacidade contributiva está atrelada à graduação do tributo.⁶²

Conforme foi dito, o princípio responde à ideia de justiça distributiva aristotélica; na hora de estabelecer o fato gerador do tributo⁶³ o legislador necessariamente deverá ter presente essa condição diferenciada de cada cidadão – *a capacidade contributiva* - como critério para determinar a justa distribuição do ônus tributário. O princípio da capacidade contributiva é um pressuposto do tributo, uma exigência ética de justiça.

O professor Ricardo Lodi Ribeiro explica em forma precisa que esse princípio “representa não só um limite negativo que exclui os fatos que não revelam manifestação de riqueza, como constitui critério indispensável para a repartição da carga tributária pelos cidadãos”.⁶⁴

José Marcos Domingues salienta que “O princípio da capacidade contributiva limita a discricionariedade legislativa na instituição e na graduação do tributo”⁶⁵

Ao respeito, o professor Ricardo Lobo Torres leciona que “conforme a este princípio o legislador fica proibido de criar impostos que: a) onerem mais os pobres do que os ricos; b) incidam sobre fatos destituídos de significado econômico; c) invertam a progressividade ou a seletividade prevista na Constituição (...)”.⁶⁶

O princípio da capacidade contributiva cumpre também uma importante função de caráter interpretativo⁶⁷, permitindo determinar se uma norma tributária quebra a

⁶² Cf. GONÇALVES, Fábio Fraga. Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coordenadores). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006, p. 44.

⁶³ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2003, p. 67.

⁶⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 61.

⁶⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 75.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado, Volume II. Op. Cit., p. 311.

⁶⁷ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 88 e 89.

proporcionalidade aristotélica. Conseqüentemente, será competência do Judiciário determinar em cada caso concreto se uma norma faz uma justa distribuição das cargas tributárias.

Como indicou-se, o princípio tem uma estreita relação com o princípio da igualdade. De acordo com a noção de justiça distributiva aristotélica, o imposto deverá ser estabelecido em iguais termos para todos aqueles contribuintes que tenham uma mesma capacidade contributiva; ou seja, a atribuição de ônus tributários deverá ser feita de acordo com a riqueza de cada indivíduo. De maneira que existirá uma distribuição injusta das cargas tributárias quando desconsiderando a capacidade contributiva exista um excesso de ônus para uns e uma escassez de ônus para outros.

O princípio da capacidade contributiva é um critério de aplicação da igualdade que busca conteúdo nesse valor e no direito de pagar tributo na mesma proporção daquele que possui a mesma riqueza.⁶⁸ Trata-se de uma manifestação da igualdade proporcional e constitui uma exigência de justiça tributária, garantindo a proporcionalidade e a razoabilidade dos tributos.

Em matéria tributária, em tese, pode afirmar-se que a igualdade “se realiza através do princípio da capacidade contributiva”.⁶⁹ Existirá igualdade se o tributo grava condições iguais de capacidade contributiva, ou seja, “quando o encargo sofrido por cada contribuinte tiver o mesmo peso para todos, o que só é possível se variar na medida da capacidade contributiva de cada um”.⁷⁰ Assim, o princípio tem como finalidade o justo distributivo tributário, a igualdade proporcional.

Ao respeito, o Professor Ricardo Lodi Ribeiro⁷¹ afirma que,

O princípio da capacidade contributiva constitui-se em uma decorrência da igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão das suas possibilidades econômicas. Assim, de acordo com essa diretriz, somente são legítimas as distinções que se baseiam na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam.

Por outra parte, é importante salientar que a capacidade contributiva está sujeita a limitações quantitativas – como é o caso da proibição de excesso e do mínimo existencial, e qualitativas – caso das proibições de desigualdade.⁷²

O princípio da capacidade contributiva está previsto expressamente no artigo 145, § 1º da Constituição brasileira, que estabelece,

⁶⁸ Cf. Id. *Ibid.*, p. 61.

⁶⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. Cit.*, 51.

⁷⁰ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 174.

⁷¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. Cit.*, p.65.

⁷² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado*, Volume II. *Op.cit.*, p. 304.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Deve salientar-se que o princípio é de aplicação, em maior ou menor medida, a todas as categorias tributárias, uma vez que com todos os tributos pretende-se “retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua força econômica que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado”.⁷³ De maneira que todos os tributos devem “apresentar como fato gerador um ato que revele conteúdo econômico”.⁷⁴

2.3.3.2 O princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade. O caso dos tributos ambientais

A conciliação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva é um tema polêmico que tem provocado um intenso debate doutrinário.⁷⁵ Trata-se de um dos aspectos mais controversos da tributação ambiental, principalmente no que tange aos impostos. No caso das taxas e das contribuições o assunto é menos problemático uma vez que esses tributos contraprestacionais respondem ao princípio da equivalência.⁷⁶

Sobre o tema, Borrero Moro⁷⁷ salienta que a projeção desse princípio na tributação ambiental é complexa, abrange diversos aspectos da tributação, e afeta de modo singular a identificação do verdadeiro aspecto material que pretende ser tributado.

Autores como Klaus Tipke, consideram que as normas extrafiscais contidas em leis tributárias “(...) violam o princípio da capacidade contributiva, especialmente por motivos de política econômica, cultural, sanitária, ambiental”.⁷⁸

No caso do ordenamento jurídico brasileiro alguns autores, considerando a expressão “sempre que possível”⁷⁹, utilizada pelo constituinte no artigo 145 da Constituição brasileira,

⁷³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit.,91.

⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 79.

⁷⁵ Cf. GONÇALVES, Fábio Fraga. Op.cit., p. 43 e 44; BORRERO MORO, Cristóbal J. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Editorial Tecnos. S.A., 1999, p. 97; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ Jorge. **El tributo como instrumento de protección ambiental**.Granada: Editorial Comares, 1998, p. 88; AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007,p. 91 Et seq.

⁷⁶ PALAO TABOADA, Carlos. Op. cit., p. 82.

⁷⁷ BORRERO MORO, Cristóbal J.Op.cit., p. 93

⁷⁸ KLAUS TIPKE Apud OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de et alt. **A Extrafiscalidade como Instrumento de Controle Ambiental**. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et alt. (Coordenadores). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006 p. 110.

⁷⁹ Entres eles, Luciano Amaro ao referir-se ao tema indica que, (...) “sempre que possível”-como diz a Constituição -, o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” cabe ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva.

sustentam que no caso dos tributos extrafiscais poderá ser excepcionado o princípio da capacidade contributiva.

Parte da doutrina considera que a contradição que poderia existir entre esse princípio e os tributos ambientais é apenas aparente, uma vez que esse tipo de tributos ambientais oneram atividades que evidentemente denotam uma capacidade de produzir riqueza⁸⁰; nesse sentido considera que a própria capacidade de poluir ou de usar recursos naturais em benefício de determinados interesses econômicos é um indício notório da existência de uma capacidade econômica.⁸¹ Sustentam que o fato gerador destes tributos deve necessariamente tributar uma manifestação de riqueza que se derive do aproveitamento dos bens naturais.

Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 134.

Humberto Ávila explica que a citada expressão refere-se a: “ (...) sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais”. Quando a norma tributaria referir-se a elementos pessoais do contribuinte, deve ser observada, até o fim, a pessoalidade na tributação. (...)”. Continua o autor dizendo que “O essencial é que a expressão não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” abre expressamente a possibilidade de instituição de tributos extrafiscais”.ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p. 367.

⁸⁰Cf. BORRERO MORO, Cristóbal J. *Op. Cit.* p. 95, 136

⁸¹ Sobre o tema explica Rosembuj que na fiscalidade ambiental, o tributo “se basa en el presupuesto de la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real que, necesariamente, debe calificar su hecho imponible. El criterio ambiental de la legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte el de quien contamina paga, que sirve para denotar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidaridad colectiva) de cara al deber de contribuir al gasto público, conforme a la capacidad económica. (...) el tributo ambiental encausa la financiación del gasto social conforme a la capacidad económica, y para discriminar entre los que exhiben más o menos capacidad de contaminar, más o menos capacidad de descontaminar el bien ambiente.

(...) La capacidad económica tiene una connotación inseparable con el principio de quien contamina paga, en el fundamento y origen del Derecho ambiental. El objeto del tributo se configura en base a la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real, que indica capacidad económica, sea como manifestación de renta, patrimonio o consumo.” ROSEMBUJ, Túlio. **Los tributos y la protección del Medio Ambiente**. Madrid: Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1995, p. 245, 261 e 262.

Ao respeito, o professor Gabriel Casado Ollero refere-se ao vínculo que deve existir entre os tributos ambientais e o princípio da capacidade contributiva nos seguintes termos: “(...) si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imposables, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes. (...) no habría (...) justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen –extrafiscal o no – de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna”. CASADO OLLERO, Gabriel. **Los fines no fiscales de los tributos**. In: Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Dr. Fernando Sáinz de Bufanda, vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 122.

Ao comentar uma resolução ditada pelo Tribunal Constitucional Espanhol sobre o assunto, Gabriel Casado Ollero indicou:

“A la instrumentación extrafiscal del tributo “no se opone –añade el Tribunal- el principio de capacidad económica(...), pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (FJ.13). Lo que resulta evidente, en cualquier caso, es que los fines no fiscales no podrán desconocer ni quebrar la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica.

(...)5. La necesidad de que los fines no fiscales de los tributos no quiebren la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica, ni desfiguren la naturaleza y la esencia contributiva del tributo, como

Partidário dessa tese, Borrero Moro⁸² fala de uma *renda potencial* derivada da degradação ambiental. Para o autor espanhol a força econômica que legitima o tributo não se deriva da capacidade do sujeito de incidir no meio ambiente, e sim da manifestação das atividades econômicas que provocam a degradação ambiental.⁸³

Posição similar é sustentada no Brasil por Domingues de Oliveira⁸⁴ quem ao discorrer sobre a conciliação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva considera que,

não se descure da questão, tão fundamental quanto árdua, da conciliação do princípio da capacidade contributiva com a extrafiscalidade. Equivocadamente negada por uns, impende dar curso à aludida harmonização através da identificação de fatos geradores que a um só tempo indiciem, pela apreensão ou aproveitamento dos bens naturais, manifestações de riqueza suscetíveis de tributação e justifiquem uma ponderada participação dos agentes econômicos no rateio dos custos de manutenção do Estado (...)

Outro é o pensamento Soler Rocha que afirma que o ponto de referência dos tributos ambientais é a proteção do meio ambiente; o objeto dos tributos verdes não está estritamente ligado à ideia de riqueza. Sustenta que não se trata de tributar em função da riqueza, mas da capacidade de poluir. Se o poluidor poderá obter ou não um benefício econômico a partir do impacto/degradação ou uso do meio ambiente, é uma outra questão que deverá ser analisada caso a caso, mas o que é incontestável é que o fato de poluir não é por si só um indicativo de riqueza.⁸⁵

Considera-se que a capacidade de poluir e a capacidade econômica não são excludentes e sim complementarias, ambas operam em planos diferentes; explicaremos.

De acordo com o PPP, o tributo ambiental deverá estar vinculado a um determinado consumo ou processo produtivo que impacte o meio ambiente. Nesse sentido, sem dúvida o fundamento da tributação ambiental é o PPP e não o princípio da capacidade contributiva. Considera-se que o tributo ambiental não tributa um “índice potencial de riqueza”, uma vez que não está fundamentado no princípio da capacidade contributiva.

instituto jurídico constitucional, no responde a exigencias de pura ortodoxia –o estética- dogmática, sino que viene exigida además por el respeto al derecho fundamental del ciudadano a no ser gravado con detracciones patrimoniales que no se fundamenten en el ordenamiento constitucional; o en otros términos, a la necesidad de evitar la arbitrariedad del legislador en el manejo de un instituto jurídico que, como el tributo, genera relaciones jurídicas de particular incidencia en el ámbito de los derechos públicos subjetivos.” Id. Ibid., p. 124 e 128.

⁸² Cf. BORRERO MORO, Cristóbal J. Op.cit., p. 94-97

⁸³ Sobre o tema Cf. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. **La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental**. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). *Tratado de Tributación Medioambiental*. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008, p. 171.

⁸⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*, 2007. Op.cit., p. 22.

⁸⁵ Cf. SOLER ROCH, M^a T. El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008, p. 91-92.

Como afirma Herrera Molina o fato gerador e a estrutura quantitativa dos impostos ambientais não respondem à capacidade econômica do contribuinte, mas a uma modalidade específica do princípio da equivalência – o PPP; a sua justificação está no impacto/uso do meio ambiente.

A graduação do tributo ambiental deverá ser estabelecida de acordo com a orientação do princípio do poluidor pagador (ou usuário pagador); de acordo com o impacto causado pelo sujeito passivo no meio ambiente e utilizando critérios de proporcionalidade e equivalência. Por exemplo, no caso de impostos que tributem a emissão de substâncias poluidoras na atmosfera (como por ex. dióxido de carbono, de enxofre ou nitrogênio, entre outros), a emissão dessas substâncias demonstra uma capacidade de poluir, mas não representa em si mesma uma riqueza real ou potencial que possa ser considerada como uma manifestação de capacidade econômica. E nesse aspecto que pode afirmar-se que a capacidade contributiva deve ceder diante da extrafiscalidade dos tributos ambientais.

O fato gerador e a graduação do tributo serão delimitados em função do PPP e não do princípio da capacidade contributiva como ocorre nos tributos tipicamente fiscais.

Por outro lado, não pode desconsiderar-se que ainda que os tributos ambientais tenham como finalidade principal a proteção do meio ambiente, eles poderão ter, mesmo que subsidiariamente, um efeito arrecadatório nos casos em que se configure o fato gerador.

De modo que pode afirmar-se que independentemente da finalidade extrafiscal dos tributos ambientais, a capacidade contributiva deverá ser refletida no tributo, uma vez que em caso de materializar-se o fato gerador do *tributo verde*, o contribuinte deverá possuir capacidade econômica para arcar com a carga tributária, sem que seja afetado o mínimo existencial ou transgredido o princípio de não confisco.⁸⁶ Ou seja, evidentemente, em caso de produzida a atividade ou a conduta que pretende ser desestimulada, na cobrança do tributo deverá existir uma capacidade econômica que permita a cobrança do encargo.

Ao respeito, Cláudia Dias Soares adverte que a capacidade econômica do sujeito não poderá ser esquecida na hora de determinar o cálculo do tributo, não só como limite máximo e mínimo da carga, mas também como “elemento auxiliar no cômputo do montante da obrigação de imposto sempre que tal se mostre relevante para a eficácia ambiental deste”. Caso contrário, como afirma com propriedade a autora portuguesa os “mais ricos poderiam manter inalterado o seu nível de predação ecológica”.⁸⁷

⁸⁶ Cf. GONÇALVES, Fábio Fraga. Op.cit., p. 44.

⁸⁷ SOARES, CLÁUDIA Alexandra Dias. **O Imposto ambiental**. Direito Fiscal do Ambiente. Portugal: Livraria Almedina- Coimbra. 2002, p. 43.

É nesse sentido que pode afirmar-se que todos os tributos, tanto os ordinários como os tributos com uma finalidade extrafiscal devem cumprir uma exigência mínima de capacidade contributiva.⁸⁸

Considera-se que o que existe é uma questão de intensidade e concretização na aplicação do princípio da capacidade contributiva. Não se trata de enfrentar os dois princípios, na verdade os dois operam em planos diferentes, mas não são excludentes e sim complementários

Considera-se que no caso dos tributos ambientais o PPP não exclui o princípio da capacidade econômica; senão que a modula e complementa. Como explica Palao Taboada, as limitações ao princípio da capacidade contributiva existentes no caso dos tributos ambientais extrafiscais são admissíveis quando os fins extrafiscais estão reconhecidos e tutelados na Constituição⁸⁹.

A limitação ao princípio da capacidade contributiva deve responder a critérios de proporcionalidade e deve ser submetida a um tríplice controle⁹⁰:

(1). A avaliação da idoneidade do tributo ou dos elementos ambientais para alcançar o seu objetivo;

(2). O controle de necessidade ou lesão mínima; determinar que não existem outras medidas igualmente eficazes e economicamente eficientes que permitam alcançar os mesmos objetivos ambientais com uma menor incidência sobre os direitos dos interessados; e

(3). O controle de proporcionalidade estrita. Os benefícios ambientais devem ser ponderados com a lesão sofrida pelo princípio da capacidade contributiva.

Sobre o tema indica José Marcos Domingues que,

Não se aceitaria também tributo extrafiscal que, por sua exacerbação e independentemente de consideração à função social da propriedade, constitucionalmente assegurada, determinasse o despojamento de patrimônio, realizado por vias escusas confisco proibido.

Em suma, a destinação extrafiscal do tributo não libera o Legislador para através dele burlar a Constituição e o senso comum de Justiça.⁹¹

Conforme indicado, considera-se que há uma exigência mínima de capacidade contributiva em todo tributo, e conseqüentemente o tributo ambiental como qualquer outro

⁸⁸ Cf. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria*. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008, p. 106

⁸⁹ PALAO TABOADA, Carlos. Op.cit. p. 83

⁹⁰ HERRERA MOLINA, Pedro M. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. 163 Et seq.

⁹¹ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**.Op.cit.,p. 119.

tributo deve respeitar o princípio da capacidade contributiva⁹². O que existe é uma questão de intensidade na aplicação do referido princípio; mas a extrafiscalidade não pode legitimar a criação arbitrária de um tributo que não respeite o princípio de capacidade contributiva, sob pena de inconstitucionalidade.⁹³

Ainda que os tributos ambientais encontrem seu fundamento no PPP, devem ser estabelecidos respeitando o princípio de capacidade contributiva. Este último, ainda que não possa ser considerado como fundamento da tributação ambiental,⁹⁴ deve ser entendido como um *pressuposto subjetivo* na hora de estabelecer um tributo que pretenda tributar uma atividade que lese o meio ambiente. Ao respeito Bokobo Moiche explica que a capacidade econômica não está na base do imposto ambiental, mas serve de critério de valoração para determinar o quantum do imposto.⁹⁵

Mesmo que os tributos ambientais persigam uma finalidade extrafiscal, devem necessariamente estar orientados pelos princípios constitucionais de justiça tributária formal e material e devem respeitar o campo da intributabilidade, quer dizer o mínimo existencial e a proibição de confisco.

2.3.4 O Princípio de Não Confisco

O princípio de não confisco é um limite quantitativo ao Poder Tributário; veda a tributação abusiva sobre o patrimônio dos cidadãos. Em outras palavras, o quantum do tributo não pode ser de tal magnitude, que via indireta faça ilusória a garantia de inviolabilidade da propriedade privada, negando o exercício dos direitos fundamentais dos cidadãos. Trata-se de uma proibição de excesso na hora de tributar as manifestações de capacidade econômica.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio de não confisco está previsto no artigo 150, inciso IV, que proíbe “utilizar tributo com efeito de confisco”.

O princípio ergue-se como uma garantia para o cidadão, no sentido de que deverá cumprir o dever fundamental de pagar impostos sem que isso signifique chegar a sacrificar a

⁹² Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário; Capacidade Contributiva**. Op cit., p. 118-119.

⁹³ Ao respeito Cazorla Prieto expressa que: “Aunque se ha llegado a dudar acerca de hasta que extremo el principio de capacidad económica puede tener lugar en los impuestos medioambientales, lo cierto es que este principio no puede quedar postergado por completo (...). La cobertura constitucional de los fines extrafiscales que buscan los tributos medioambientales puede justificar la distinta protección del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales, pero no puede justificar su olvido, pues nos encontramos ante un principio que debe conformar la estructura de todo tributo en mayor o menor grado según los supuestos. CAZORLA PRIETO, Luis María. Op. Cit., p. 60.

⁹⁴ Cf. GONÇALVES, Fábio Fraga. Op.cit., p. 48.

⁹⁵ BOKOBO MOICHE, Susana. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000.p. 88.

maior parte do seu patrimônio ou da sua capacidade econômica. O confisco é incompatível com a propriedade.

O professor Ricardo Lobo Torres⁹⁶ entende que a proibição do confisco é

imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada. Entende, pois, com os direitos da liberdade. Não emana da idéia de justiça, pois se afirma para além da capacidade contributiva. A relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo (...). (grifo do original).

Cabe salientar que o grande problema com respeito ao tema refere-se à discussão sobre como estabelecer o limite do confisco; quer dizer como determinar quantitativamente quando existe confisco. Em outras palavras, a grande questão seria como determinar se o Estado, através do tributo, apoderou-se de uma parte substancial da renda ou do capital do contribuinte; como deverá ser estabelecido o quantum máximo, a medida justa que pode ser objeto da tributação.

No direito comparado, Rodolfo Spisso evidencia que o Tribunal Constitucional Argentino tem estabelecido que existirá confisco quando os tributos absorvam mais do 33% da renda dos indivíduos.⁵³ Por sua vez, Cazorla Prieto salienta que o Tribunal Constitucional Alemão estabeleceu que a carga tributária não poderá superar 50% do patrimônio e da renda produzida, sob pena de confisco⁵⁴

No Brasil, sobre os alcances da vedação de confisco tributária, o professor Ricardo Lobo Torres⁹⁷ leciona que,

A vedação de tributo confiscatório, que erige o *status negativus libertatis*, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela *razoabilidade*. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não confiscatória.

Cabe salientar, no caso da tributação ambiental de finalidade extrafiscal se não for respeitada a vedação de confisco, a carga terá caráter sancionatório ou ressarcitório, e consequentemente será inconstitucional. Ao respeito Chico de la Cámara considera que o

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso, Op. Cit., p. 66.

⁵³ SPISSO, Rodolfo. **Derecho Constitucional Tributario**. Buenos Aires: Editorial De Palma, 1993, p. 272-274.

⁵⁴ Cf. CAZORLA PRIETO, L.M.: **Derecho financiero y tributario** (parte general). Pamplona: Editorial Aranzadi, 2000. p. 113.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Op. Cit., p. 66-67. No mesmo sentido, Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos. In: MELLO, Celso Albuquerque e TORRES, Ricardo Lobo. **Arquivos de Direitos Humanos** Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar: 2001, p. 137.

tributo ambiental perderá a sua finalidade quando seja desproporcionado e tribute em excesso.
98

Considera-se que a determinação do confisco deverá ser analisada pelo Judiciário em cada caso concreto de acordo com os princípios de razoabilidade e proporcionalidade.

Conclusões:

Com a denominada *virada Kantiana*, o direito tributário aproxima-se da moral e da ética. A partir desse momento passa a considerar-se a estreita vinculação existente entre o tributo e os direitos fundamentais. A partir dessa nova concepção ética o tributo não pode ser visto simplesmente como um instrumento de dominação. O tributo encontra seu fundamento nos direitos da propriedade e da livre iniciativa; trata-se do preço que os cidadãos auto consentiram em pagar para assegurar a sua liberdade. O Poder tributário não limita a liberdade, esta se autolimita permitindo o exercício dessa potestade, e ao mesmo tempo, esse poder tributário está limitado pela liberdade.

Nesse contexto, almeja-se que as leis tributárias sejam materialmente justas e observem os valores da igualdade, da solidariedade, da liberdade, e da segurança jurídica. Cria-se assim uma nova consciência tributária, tanto nos indivíduos – agora cidadãos contribuintes - quanto no Estado – particularmente na atividade do legislativo.

Com o pós-positivismo, os princípios constitucionais tributários, enunciados genéricos que concretizam valores morais, adquirem uma grande importância, projetando efeitos sobre a criação e a interpretação das normas tributárias. No fundo, esses princípios são uma exigência de moralidade tributária – são uma ponte entre a moral e o direito. Trata-se de parâmetros que orientam, vinculam e delimitam o exercício do Poder Tributário, procurando uma justa distribuição do ônus tributário e uma justiça social – através da extrafiscalidade.

Esses princípios são verdadeiras limitações formais e materiais ao Poder Tributário dentro daquele espaço que foi autorizado pela liberdade; seu objetivo é garantir a segurança jurídica e as liberdades fundamentais dos cidadãos, permitindo a convivência dentro de uma sociedade livre, justa e solidária. Trata-se da primeira garantia dos contribuintes contra a arbitrariedade e o abuso do poder.

Referências bibliográficas

⁹⁸CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. Op.cit., p. 178.

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido. 2ª Edición. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

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

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional Nº.51, de 14.02.2006. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e complementada, a luz da Constituição de 1988 ate a Emenda Constitucional nº.10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARCELLOS, Ana Paula de. Normatividade dos Princípios e o princípio da dignidade da Pessoa humana na Constituição de 1988. In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, 221: 159-188. jul./set 2000.

BARROSO Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. Editora Saraiva. 2009.

_____. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do direito. (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil) In: **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, 240: 1-42. Abr./Jun 2005.

_____. **Interpretação e aplicação da Constituição**. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5ª Edição revista, atualizada e ampliada. Editora Saraiva, 2003.

BOKOBO MOICHE, Susana. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000.

BORRERO MORO, Cristóbal J. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Editorial Tecnos. S.A., 1999.

BITTAR, Eduardo C. B. **A justiça em Aristóteles**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

CALVO ORTEGA, Rafael. Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008.

CASADO OLLERO, Gabriel. **Los fines no fiscales de los tributos**. In: Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Dr. Fernando Sáinz de Bufanda, vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

CASAS, Jose Osvaldo. Principios Jurídicos de la Tributación. In: **Tratado de Tributación**. Tomo I. Volumen 1. GARCIA BELSUNCE, Horacio (Diretor). Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

CAZORLA PRIETO, Luis María. Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008.

CAZORLA PRIETO, L.M.: **Derecho financiero y tributario** (parte general). Pamplona: Editorial Aranzadi, 2000.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso 30 de abril de 2015.

FERREIRO LAPATZA, José J. **Curso de derecho financiero español**. 19ª Edición. Madrid: Marcial Pons, 1997.

GONÇALVES, Fábio Fraga. Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coordenadores). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

GUILIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. Volumen I. 3ª Edición. Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1978.

HERRERA MOLINA, Pedro M. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ Jorge. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998.

MARTÍN QUERALT, Juan et al. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. Madrid: Editorial Tecnos S. A., 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**. Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 2014.

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

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de et al. A Extrafiscalidade como Instrumento de Controle Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coordenadores). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006.

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

_____. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

PEREIRA, Jane Reis. Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais:** uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PÉREZ ROYO, Fernando, **Derecho Financiero y Tributario** – Parte General. 10.ed. Madrid, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2003.

RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis. **Temas de Derecho Financiero y Tributario** (Costa Rica – España). San José: Editorial Jurídica Continental, 1999.

ROSEMBUJ, Túlio. **Los tributos y la protección del Medio Ambiente**. Madrid: Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1995.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SPISSO, Rodolfo. **Derecho Constitucional Tributario**. Buenos Aires: Editorial De Palma, 1993.

_____. El Poder Tributario y su distribución. In: GARCIA BELSUNCE, Horacio A.(org). **Tratado de Tributación**. Tomo I. Volumen 2. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.

SILVA, Virgílio Afonso. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de Direito do Estado**. Ano 1. N.º 4:23-51. out/dez 2006.

SOARES, CLÁUDIA Alexandra Dias. **O Imposto ambiental**. Direito Fiscal do Ambiente. Portugal: Livraria Almedina- Coimbra. 2002.

SOLER ROCH, M^a T. El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). **Tratado de Tributación Medioambiental**. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008.

SPISSO, Rodolfo. **Derecho Constitucional Tributario**. Buenos Aires: Editorial De Palma, 1993.

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental –Os Limites dos chamados “Tributos Ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). **Direito Tributário Ambiental**. Brasil: Malheiros Editores. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume III. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999.

_____. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Direito Fundamentais do Contribuinte**. Pesquisas Tributárias – Nova Série – nº 6. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000.

_____. (org). A cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In: **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.

_____. Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos. In: MELLO, Celso Albuquerque e TORRES, Ricardo Lobo. **Arquivos de Direitos Humanos** Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar: 2001.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.

_____. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

REZENDE, Condorcet. Cidadania fiscal. IN: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (organizadores). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis. **Temas de Derecho Financiero y Tributario** (Costa Rica – España). San José: Editorial Jurídica Continental, 1999.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/> . Acesso 30 de abril de 2015.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.