

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos.

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

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-480-8

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

Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações.
VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34



VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregarmos ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alinhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

ANALYSIS OF ENVIRONMENTAL TAXATION UNDER THE PRISM OF THE PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY

**Ana Paula Basso
Aline Bona de Alencar Araripe**

Resumo

O objeto da pesquisa é a tributação ambiental enquanto um instrumento econômico e interdisciplinar de tutela do meio ambiente que converge em orientar políticas e condutas ambientalmente desejáveis. O artigo tem por objetivo abordar uma reflexão da legitimidade deste mecanismo sob a perspectiva do princípio da proporcionalidade. A partir de uma análise bibliográfica e do método hipotético-dedutivo pretende-se com a aplicação do princípio da proporcionalidade ter uma forma de controle sobre a configuração da tributação ambiental como instrumento efetivo e regrador da conduta dos agentes satisfatório a tutela ambiental.

Palavras-chave: Tributação ambiental, Princípio da proporcionalidade, Constituição federal

Abstract/Resumen/Résumé

This research's object is the environmental taxation as an economic interdisciplinary instrument of the environment's tutelage that can orientate environmentally friendly policies and procedures. The article objectives to make a reflection about this mechanism's legitimacy under the perspective of the principle of proportionality. Starting from a bibliographical analysis and from the hypothetic-deductive method, and using the principle of proportionality, it is intended to achieve a control's form of environmental taxation as an instrument that is effective and able to adjust the conduct of people in a satisfactory way to environmental tutelage.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Environmental taxation, Principle of proportionality, Federal constitution

1. Introdução

Os constantes danos ambientais que ameaçam as presentes e futuras gerações faz com que surja a necessidade de que sejam desenvolvidas políticas de tutela ambiental. Nessa seara, a tributação ambiental se apresenta como uma forma de influenciar comportamentos ambientalmente desejáveis. Isso ocorre através de uma interferência estatal, que implica no estímulo ou desestímulo de acordo com a graduação do encargo tributário.

A tributação ambiental está a serviço da causa da conservação do meio ambiente e por isso esta pesquisa se justifica, justamente para discutir soluções com o uso de instrumentos econômicos para a crise ambiental presenciada. De forma que a tributação ambiental se apresente como um meio equânime para garantir o direito constitucional ao meio ambiente equilibrado e saudável, é feita uma análise sob o prisma do princípio da proporcionalidade.

O elemento da presente análise é a tributação ambiental enquanto um instrumento econômico e interdisciplinar de tutela do meio ambiente que converge em orientar políticas e condutas ambientalmente desejáveis conforme a graduação do gravame tributário.

Parte-se da ideia de que o princípio da proporcionalidade reflete a adequação dos atos estatais aos fins postos pela Constituição Federal, de forma a legitimar estes atos. Importa em fazer uma escolha do instrumento para se atingir um fim socialmente e constitucionalmente preconizado, assim como controlar os excessos nas condutas praticadas pelo Estado com vistas a viabilizar um direito.

Importante delimitar cautelosamente a relação entre o meio e o fim, para tanto que se avalia pelo princípio da proporcionalidade o papel da tributação ambiental como instrumento de mudança no comportamento da sociedade, de forma que o fim pretendido seja alcançado e não haja abuso nas ações estatais perpetradas.

A pesquisa tem por objetivo abordar uma reflexão da legitimidade da tributação ambiental conforme os parâmetros do princípio da proporcionalidade, de forma a equalizar as liberdades individuais e as liberdades públicas. A partir de uma análise

bibliográfica e do método hipotético-dedutivo pretende-se a partir do princípio da proporcionalidade ter um mecanismo de controle sobre a configuração da tributação ambiental como instrumento efetivo e regrador da conduta dos agentes que seja realmente legítimo e satisfatório à tutela ambiental.

2. Tributação ambiental como instrumento de proteção ao meio ambiente sob a perspectiva do princípio da proporcionalidade

A tributação ambiental está vinculada à proteção do meio ambiente, o que significa que não se ajusta propriamente à finalidade de um tributo ordinário e meramente arrecadatório de receitas. Esses últimos, em regra, voltam-se à arrecadação de verba para financiar as atividades típicas estatais, enquanto os primeiros se destinam a evitar ou reduzir os efeitos perniciosos decorrentes da degradação do meio ambiente, conferindo apoio às atividades que sejam menos poluentes.

Conforme ensinam Cavalcante e Mendes (2008), no Estado Democrático de Direito é reconhecida como finalidade dos tributos o financiamento dos gastos e investimentos em busca da proteção e defesa dos direitos e valores positivados em seu ordenamento jurídico, dentre os quais se encontra o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. O Poder de Tributar é conferido aos entes federativos com o objetivo de garantir os direitos constitucionais, que consistem nos valores inafastáveis do ordenamento jurídico.

Assim, a tributação pode, de maneira legítima, ultrapassar a atividade arrecadatória, buscando se alinhar com os demais preceitos e disposições constitucionais, para além da sua função quantitativa, como faz a tributação ambiental. Tal posicionamento condiz com a visão sistêmica e harmônica que é buscada no ordenamento constitucional, de modo a vê-lo como um conjunto, e não como normas isoladas.

A relação entre Fisco e contribuinte deixa de ser ditada apenas pela economia capitalista para se fundamentar na dignidade da pessoa humana, que é a razão de ser do sistema constitucional brasileiro. As hipóteses de incidência tributária passam a se basear no desenho constitucional que busca privilegiar mais o cidadão portador do direito a dignidade do que ao Fisco (FIORILLO, 2011).

Diante do status de direito estabelecido no artigo 225 da Constituição Federal, não é possível permitir que o Estado agrida e negligencie o direito ao meio ambiente, razão pela qual as políticas públicas direcionadas à proteção ambiental são necessárias. Essas políticas públicas devem estar presentes inclusive na seara econômica, financeira e orçamentária, para que possa garantir uma proteção ambiental efetiva, além de promover o desenvolvimento sustentável.

Nesse sentido, a tributação ambiental pode ter duas finalidades, sendo uma delas a geração de recursos para o custeio de medidas de proteção ambiental, caracterizada por sua natureza predominantemente arrecadatória, que também é denominada de fiscal. A outra finalidade, por sua vez, consiste na orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente, demonstrando a natureza extrafiscal ou regulatória dos tributos.

Conforme ensina Basso (2010), os estímulos fiscais auxiliam o dirigismo estatal no campo ambiental e econômico, possibilitando a indução de comportamentos e fazendo com que o Estado intervenha na posição de empreendedor de transformações sociais. A autora ressalta que os instrumentos tributários configuram apenas uma orientação na decisão econômica individual, de modo que não implicam limitação excessiva da autonomia do empresário.

Todavia, toda tributação implica numa interferência pública na esfera privada, em relação ao livre manuseio da propriedade. É preciso reconhecer que os direitos a propriedade e liberdade, assim como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, são necessários à manutenção da dignidade humana, estando fixados no artigo 5º, *caput* e inciso XXII, da Constituição Federal. Segundo Derani (2008), os direitos fundamentais possuem tanto a função de limitar as ações do Estado, como a de corrigir o déficit da compreensão liberal desses direitos, ajustando a prática individual.

O Direito Ambiental disponibiliza instrumentos que atuam diretamente no domínio econômico, de maneira que restringem o direito a livre iniciativa e livre disposição da propriedade (MODÉ, 2016), assim como ocorre com a tributação ambiental. Ainda que a intenção seja a manutenção da capacidade de regeneração

ecológica do planeta, é preciso reconhecer que há essa restrição implícita nas medidas econômicas de proteção ambiental.

Com vistas a evitar uma exagerada limitação da esfera de direitos individuais por parte do Estado, a doutrina se encarregou de criar critérios a serem aplicados nos casos em que houver colisão de direitos constitucionais, como na situação anteriormente descrita. Dentre esses critérios, o princípio da proporcionalidade se destaca por sua ampla defesa doutrinária e por sua boa aceitação jurisprudencial.

De acordo com Guerra Filho (apud FIORILLO, 2005), a teoria da proporcionalidade é criada com o objetivo de impor limites aos direitos individuais, relativizando-os de modo a fortalecê-los, ou seja, de maneira a garantir a coexistência e efetividade de todos eles. O autor infere que o princípio da proporcionalidade e o princípio da isonomia formam a engrenagem do mecanismo de acomodação de interesses constitucionais.

Para Domingues (2007), o princípio da proporcionalidade consiste na adequação dos atos estatais aos fins estabelecidos pela Constituição, mostrando-se como um verdadeiro requisito de legitimidade dos atos estatais. Há, assim, uma obrigatoriedade a ser cumprida pelo Estado quando da escolha do meio para se atingir um fim socialmente preconizado.

O autor salienta também que o princípio da proporcionalidade foi importante para o florescimento dos direitos sociais, econômicos e culturais, referindo-se aos direitos de segunda dimensão, bem como para o florescimento dos direitos difusos e coletivos, como o direito ao meio ambiente sadio, referindo-se aos direitos de terceira dimensão (DOMINGUES, 2007).

Bonavides (2013) explica que a pretensão da teoria da proporcionalidade é tornar possível o controle de excessos nas condutas perpetradas pelo Estado com vistas a viabilizar um direito. Por isso a relação entre meio e fim deve ser cuidadosamente delimitada, com repercussão na esfera dos direitos constitucionalmente estabelecidos.

Diante do elevado teor axiológico que impregna os princípios, faz-se necessário um estudo mais detido do princípio da proporcionalidade, para que se possa

ter certeza de seu ajustamento enquanto baliza da atuação estatal. Buscando solucionar os problemas de colisões entre direitos fundamentais, é necessário utilizar os três subprincípios em que a proporcionalidade se divide, quais sejam: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

O primeiro subprincípio consiste na conformidade ou adequação dos meios, que representa a necessária correlação entre meios e fins a serem atingidos. Trata-se da aptidão daquele meio para se alcançar determinado fim legitimado pelo Direito, de modo que se o meio for inapto a alcançá-lo ou se o fim não for legítimo, não há adequação ou conformidade (TAVARES, 2015).

O segundo subprincípio consiste na necessidade ou exigibilidade, que equivalem à melhor escolha possível dentre os meios adequados, para atingir o fim colimado. No Estado de Direito, o meio exigível ou necessário é aquele que seja o menos gravoso para o cidadão, ou seja, lhe traga o menor incômodo possível. Em outras palavras, esse elemento preza pela otimização das possibilidades fáticas (TAVARES, 2015).

Por último, o terceiro subprincípio é a proporcionalidade em sentido estrito, que preconiza que a relação entre meio e fim deve ser a melhor possível do ponto de vista jurídico. Isso quer dizer que é importante que não haja desrespeito ao conteúdo essencial de direito fundamental, e também que mesmo que haja desvantagem para algum direito individual ou coletivo, o benefício trazido pela proteção do outro interesse sopesado seja bem maior. Trata-se, portanto, de um mandado de otimização das possibilidades jurídicas (TAVARES, 2015).

Através de seus três elementos, o princípio da proporcionalidade exerce um controle de natureza equitativa, contribuindo para a realização da justiça. É válido frisar que, no Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva consiste numa expressão de isonomia e proporcionalidade, uma vez que busca fazer com que cada cidadão pague tributos na medida de suas possibilidades econômicas, de forma a se ajustar aos supracitados elementos (DOMINGUES, 2007).

Segundo Caliendo (2014), a proporcionalidade é fundamental na proteção das liberdades perante o interesse público, especialmente quando da análise da justificativa

deste último. No caso da tributação ambiental, o interesse público resta justificado, na medida em que há uma preocupação em manter os recursos naturais, para que seja possível a continuidade da vida humana na terra.

Dessa forma, o princípio da proporcionalidade está vinculado aos direitos fundamentais, fornecendo critérios para a limitação do poder legítimo e das liberdades individuais. Entende-se que o modelo constitucional no qual sociedade hodierna está inserida não considera mais que os direitos fundamentais sejam válidos unicamente na moldura das leis, mas o contrário, que as leis é que devem se encaixar na moldura dos direitos fundamentais (BONAVIDES, 2013).

3. Tipicidade aberta dos Tributos Ambientais: o papel do princípio da proporcionalidade

A tipicidade tributária é um princípio decorrente da legalidade tributária, que exige que todos os elementos essenciais do tributo estejam descritos em lei. Desse modo, um tipo tributário deve especificar a hipótese de incidência ou fato gerador, bem como a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos ativos e passivos.

A tipicidade tributária é caracterizada como fechada, exigindo a descrição rigorosa dos elementos do tributo e, com isso, objetivando garantir a legalidade formal. Domingues (2007) coloca inteligentemente que o rebuscamento da tipicidade tributária acaba sobrepondo a própria finalidade do princípio da legalidade, que é garantir a igualdade que dá sentido ao Estado de Direito.

A doutrina da tipicidade fechada, felizmente, é superada pelo ordenamento jurídico, na medida em que se mostrou insuficiente para responder à realidade mutável e dinâmica. Foi preciso reconhecer, como fez Engisch (apud DOMINGUES, 2007), que os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Assim, os aplicadores do direito não fundamentam suas decisões utilizando somente a subsunção a conceitos jurídicos fixos, de maneira que, na maioria das vezes, é necessário que utilizem métodos de interpretação que sejam hábeis a solucionar conflitos, como a proporcionalidade.

Nesse sentido, Kruse (apud DOMINGUES, 2007), ensina que a determinação precisa de um fato que deva ser objeto de tipificação pode ser satisfatoriamente feita por meio de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, desde que se tenha

bastante escrupulo quanto às definições essenciais dos tributos. Deve ficar bem claro que, para que o cidadão não fique vulnerável às ações estatais, é muito importante uma relação ética, bastante escrupulosa, em que valores e definições estejam muito claros, diante de um cenário de cláusulas abertas nos tipos tributários.

Os tipos abertos se ajustam melhor à realidade jurídica e econômica dinâmica que se apresenta nos dias de hoje. A realidade tributária não se desvincula da economia, tendo em vista que incide sobre as demonstrações de riqueza ou é graduada conforme a capacidade contributiva (DOMINGUES, 2007).

A tributação ambiental trabalha com a tentativa de influir na conduta das pessoas, evitando que a poluição seja cometida. A necessidade da tipificação aberta nos tributos ambientais decorre da grande velocidade com que se produzem conhecimentos sobre a natureza, os efeitos da poluição e seu tempo de regeneração (DOMINGUES, 2007). Somente cláusulas gerais e conceitos indeterminados são capazes de acompanhar as mudanças com a velocidade adequada.

Outrossim, expressões como “essencial à sadia qualidade de vida”, fixado no art. 225 da Constituição Federal, “degradação da qualidade ambiental” e “desacordo com os padrões ambientais estabelecidos”, constantes no art. 3º da Lei nº 6.938/81 sofrem modificações de significado de acordo com o conhecimento produzido (DOMINGUES, 2007), posto que haja interesses econômicos em esconder consequências ou efeitos dos quais se tenha conhecimento.

Reconhece-se o perigo que a tipicidade aberta representa para os cidadãos, principalmente em uma sociedade que passa por uma crise civilizacional e ética, conforme diagnostica Leff (2006). Vulnerável perante a ação estatal reforçada pelo direito, o cidadão pode ter seus direitos ainda mais fragilizados e desobedecidos pelo principal responsável por sua efetivação.

Para evitar que isso ocorra, é essencial levar em conta os preceitos normativos constitucionais e a força social que eles têm. A Constituição brasileira se ocupou com a tributação, assim como se preocupou com o estabelecimento de diversos objetivos e direitos fundamentais. Por esse motivo, é essencial que se utilize o princípio da unidade

da Constituição, para considerar esse que o texto constitucional deve ser compreendido na sua totalidade, de maneira a não haver contradições internas.

O princípio da unidade da Constituição mostra-se necessário diante da natureza daquele texto, que por conta de sua promulgação democrática é resultado dialético de um confronto de ideias, interesses e aspirações diversas. Diante dessa enorme pluralidade, é natural que haja conflitos a serem resolvidos. Contudo é imprescindível lembrar que a Constituição não deve ser tratada como várias normas justapostas, mas sim como um sistema normativo construído a partir de ideias consensualmente escolhidas, que fundamentam e conectam todas as suas partes (BARROSO, 2009).

Barroso (2009) ensina que o princípio da unidade da Constituição é bastante desenvolvido pela doutrina alemã, como feito nos estudos de Konrad Hesse, que assinala que os elementos constitucionais se relacionam de modo a levar sempre em conta o conjunto em que determinada norma se situa. O Tribunal Constitucional alemão, por sua vez, já proferiu decisão de que (apud BARROSO, 2009, p. 203): “Uma disposição constitucional não pode ser considerada de forma isolada, nem pode ser interpretada exclusivamente a partir de si mesma. Ela está em uma conexão de sentido com os demais preceitos da Constituição, a qual representa uma unidade interna.”

Dessa forma, o princípio da unidade da Constituição converge para o sentido do princípio da proporcionalidade enquanto mandado de otimização das normas constitucionais, buscando produzir equilíbrio e nunca retirando a efetividade total de qualquer uma dessas normas (BARROSO, 2009). Com a utilização desses princípios balizadores da interpretação constitucional, acredita-se que é possível encontrar o equilíbrio necessário entre a flexibilidade da tipificação aberta de tributos e entre os direitos individuais de liberdade e propriedade.

Para Carrazza (2008), o fenômeno tributário não pode ser tratado levando em conta tão somente a legislação infraconstitucional. Assim, o legislador está vinculado aos preceitos constitucionais, não apenas aqueles que estão diretamente vinculados à matéria tributária, mas de todo o texto constitucional.

Dessa maneira, a tributação ecológica se mostra como um meio eficiente de promoção da tutela do meio ambiente e, combinada com a educação ambiental, fornece

meios suficientes para que haja uma mudança de racionalidade, auxiliando na superação da crise e inaugurando um novo paradigma, em que as pessoas procurem mais a colaboração do que a competição, não valorizem o excesso de consumo e não subjuguem a natureza, respeitando seu tempo de renovação e adotando novas posturas, menos danosas aos ecossistemas.

Contudo, para que esses objetivos sejam atingidos, é imprescindível levar em consideração que apesar de a tributação constitucional necessitar da tipicidade aberta para conseguir efetividade, ela se submete aos preceitos constitucionais, como a proteção a propriedade, a liberdade e a vedação ao confisco. A dignidade da pessoa humana não pode ser atingida sem um meio ambiente saudável, assim como não pode ser atingida sem que a pessoa possa ter assegurada uma esfera mínima de liberdades e direitos subjetivos oponíveis ao Estado.

A tipicidade aberta exerce especial importância em relação aos tributos extrafiscais, tendo em vista que a alíquota e a base de cálculo devem ser ajustadas para acompanhar o custo marginal da poluição causada (DOMINGUES, 2007). Isso significa que o valor pago a título do tributo com função ambiental deve ser superior ao ganho que o poluidor teve, para que ele mude seus hábitos.

Frise-se que a alteração da alíquota ou da base de cálculo só deve ocorrer pela autoridade administrativa competente, e dentro dos limites máximos e mínimos estabelecidos em lei. Além disso, essa flexibilidade só é permitida por conta do preceito constitucional que torna possível o uso da extrafiscalidade como instrumento de implementação de políticas públicas no Brasil (DOMINGUES).

Domingues (2007) explica que, no Brasil, é necessário que esses aspectos quantitativos que precisam variar no tributo extrafiscal possam ser estabelecidos por meio de ato administrativo. Caso haja ilegitimidade desse instrumento, em face da tipicidade fechada, a tributação ambiental será ineficiente, tendo em vista que os elementos fixados em lei rapidamente restarão anacrônicos, sendo impossível que o processo legislativo alcance o passo demandado. Assim, o poluidor não se sentirá forçado a mudar de atitude, de modo que a finalidade do tributo ambiental restará frustrada.

Buscando justificar a cláusulas gerais no Direito Tributário, Domingues (2007) relembra que até mesmo no Direito Penal, que também pressupõe o uso da tipicidade, permite-se a existência da norma penal em branco, que é complementada pela norma administrativa, e que pode ser sancionada com pena privativa de liberdade. Assim como o Direito Penal, também o Direito Tributário intervém de maneira muito grave nas esferas individuais.

Se a flexibilidade necessária à tributação ambiental não for utilizada, não será cumprido o preceito constitucional de proteção ao meio ambiente e a crise ambiental que é vivenciada se agravará ainda mais. No entanto, é imprescindível que essa abertura que aqui se favorece seja realmente utilizada com o objetivo de implementação da política pública de tutela ambiental, e não para atender interesses de determinadas classes particulares que buscam se livrar da carga tributária pesada e ganhar vantagens sobre seus competidores.

4. Possibilidade de vinculação de receitas tributárias e princípio da proporcionalidade

Outra questão que envolve o princípio da proporcionalidade e a tributação ambiental é a necessidade de tornar possível a vinculação das receitas recolhidas a título de tributação ambiental a gastos com políticas públicas de proteção do meio ambiente.

Torres (2000) ensina que os tributos possuem uma classificação qualitativa, que os divide em tributos vinculados e não vinculados. Vinculados são aqueles tributos que são cobrados em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte, sendo exemplos as taxas e as contribuições de melhoria. Já tributos não vinculados são aqueles cuja receita não está atrelada a cobertura de um gasto público específico que justifica a cobrança do tributo. Os impostos são o exemplo de tributo não vinculado.

Assim, a receita arrecadada com o recolhimento de uma taxa cobrada em decorrência da fiscalização de determinada atividade, por exemplo, é destinada a cobrir os gastos que a Administração Pública teve para promover a fiscalização. Da mesma forma, o valor recolhido a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) deve ser destinado a ação interventiva que a União deseja executar em determinado setor.

Baleeiro (2010) explica que a não afetação de receitas, que é a mesma coisa que não vinculação de receitas, é um princípio que orienta a técnica orçamentária e que busca resguardar a função política do orçamento enquanto plano de governo, aprovado pelo Legislativo e realizado pelo Executivo, tornando o orçamento um instrumento legítimo de administração pública.

Disposta no art. 167, inciso IV da Constituição Federal e restrita as receitas oriundas do recolhimento de impostos, a não afetação de receita visa permitir ao administrador certa discricionariedade na aplicação de verbas orçamentárias, para melhor satisfazer as necessidades públicas. Para Domingues (2007), o referido princípio deveria sofrer desconstitucionalização, deixando que o Legislativo vinculasse a totalidade das receitas de acordo com o interesse público.

Com o devido respeito, não se concorda com a posição do autor, na medida em que acredita-se que o Brasil passa por uma crise de representatividade, principalmente em relação aos membros do Poder Legislativo, devido ao baixo grau de escolaridade do cidadão brasileiro, e também por causa de uma crise do sistema democrático representativo em países com população muito grande.

O Poder Legislativo tem se mostrado como um perseguidor de interesses próprios, em detrimento do interesse público primário. Se o Legislativo brasileiro fosse comprometido com os interesses coletivos, estar-se-ia de acordo com a opinião do autor. No entanto, não haverá aprofundamento nessa discussão no momento, pois busca-se a temática da aplicação do princípio da proporcionalidade na tributação ecológica e de como isso pode auxiliar a resolver a crise ambiental contemporânea.

Todavia, concorda-se com Domingues (2007) quanto a assertiva de que a Lei Fundamental deve ser emendada, para que possa ser incluída no inciso IV, art. 167 da Constituição Federal outra exceção, relacionada a políticas públicas que visem efetivar o direito ao meio ambiente saudável.

O autor (2007) alega que a não afetação da receita dificulta o exercício do controle de proporcionalidade entre o fim da ação estatal, voltada para a proteção ecológica, e os meios empregados, quais sejam, a cobrança de impostos com finalidade extrafiscal. O debate parlamentar e social a respeito dessa relação de proporcionalidade

também restaria prejudicado. A afetação dá ao cidadão a certeza de que o tributo será utilizado para a finalidade estabelecida, podendo o Judiciário declarar a tredestinação caso contrário.

Domingues (2007) explica que a extrafiscalidade, que caracteriza os tributos ambientais, é legitimada por conta da finalidade que busca alcançar, e por isso os recursos obtidos com os tributos extrafiscais devem ser afetados àquela finalidade. Acredita-se que a tributação ambiental restaria plenamente legitimada do ponto de vista jurídico constitucional, caso a receita recolhida fosse vinculada à promoção de políticas públicas ecológicas.

Flores Zavala (apud DOMINGUES, 2007) declara que somente os impostos com finalidade fiscal é que deveriam se submeter ao princípio da não afetação, enquanto que Laufenburguer (apud DOMINGUES, 2007) afirma que, conforme a experiência, a extrafiscalidade por si só não consegue alcançar um objetivo social, de maneira que é necessária a afetação da receita à finalidade perseguida.

A finalidade não pode ser desconsiderada como aspecto de legitimação jurídica e constitucional dos tributos, ainda que não seja relevante para a definição da natureza jurídica deles. Por o direito ao meio ambiente sadio ser direito constitucionalmente assegurado, a afetação da receita dos tributos ambientais é justificada, tendo em vista a sua natureza genuinamente extrafiscal.

É preciso levar em conta que a legitimação de tributos fiscais e extrafiscais se configura de maneira distinta. Para que os tributos fiscais sejam legítimos, basta a obediência ao princípio geral da destinação pública dos tributos, à legalidade e à competência do ente público para a criação do tributo. Para conferir legitimidade a um tributo extrafiscal, porém, é preciso buscar a sua finalidade nos valores e princípios preconizados na Norma Fundamental.

O mais importante é que a vinculação da receita torna possível o controle jurisdicional de proporcionalidade, verificando se a tributação ambiental, enquanto meio, é realmente efetiva na promoção da tutela do meio ambiente, que consiste na sua finalidade. Se restar comprovada a proporcionalidade, há outro benefício resultante, qual

seja, a possibilidade do Poder Judiciário declarar a tredestinação, quando a quantia não for aplicada nas políticas públicas de proteção ao meio ambiente (DOMINGUES, 2007).

De acordo com Cavalcante (2013), é necessário que o conceito de gestão fiscal responsável seja ajustado às necessidades ambientais contemporâneas, integrando o país com as metas internacionais de proteção ambiental. Para tanto, a autora sugere a alteração da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), com o objetivo de inclusão do critério ambiental em seus princípios, como condição de uma boa gestão.

Outra modificação proposta pela autora à Lei de Responsabilidade Fiscal é uma análise diferenciada das renúncias de receitas, quando decorrerem de medidas voltadas à proteção ambiental. Diante de algumas situações, o Estado deve renunciar a parte de sua receita tributária para incentivar atividades não poluentes, reduzindo despesas futuras decorrentes do dano ambiental evitado.

Sobre a assimilação da tutela do meio ambiente à gestão fiscal responsável, Cavalcante (2013) menciona o Projeto de Lei Complementar nº 493/2009, que preconiza, em seu artigo 2º, que em todos os contratos, compras, obras, serviços e aquisições governamentais, deverá ser considerado o impacto ambiental. A autora afirma que, para que a mudança de comportamento seja contundente, é importante que o governo seja o primeiro a alterar sua postura.

Considerando a alta carga tributária já existente no Brasil, é importante entender que a tributação ambiental deve ser estudada sobre a perspectiva estrutural, ultrapassando a imposição tributária e alcançando necessariamente os incentivos fiscais. Contudo, esses incentivos fiscais devem ser acompanhados de efeitos relativamente a questão ambiental que se busca proteger, bem como do relatório da renúncia de receita, conforme prelecionado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, para que não ocorra desequilíbrio no sistema fiscal (CAVALCANTE, 2013).

Cavalcante (2013) ressalta a importância do reconhecimento da responsabilidade fisco-ambiental, asseverando que as atividades estatais de arrecadação e as programações orçamentárias de despesas devem se voltar ao resguardo do meio ambiente. Ela afirma que algumas leis de tributação ambiental, como as que instituem

incentivos fiscais, não serão eternas. Essas leis serão necessárias apenas durante a fase de transição de comportamentos, até que se aprenda a adotar a postura mais sustentável possível.

5. Avaliação crítica da doutrina quanto ao princípio da proporcionalidade

A teoria da proporcionalidade enquanto princípio não ficou livre de críticas. Eberhard Schmidt (apud BONAVIDES, 2013, p. 429) receava que o princípio auxiliasse na construção de uma ditadura. O jurista alemão inferia que o uso desse princípio representa quase sempre uma decisão difícil de fundamentar, que corresponde tão somente à vontade de quem a toma.

Outra crítica doutrinária é feita por Hans Huber, para quem o exagero na aplicação do princípio da proporcionalidade o sujeita a perda de substância e de veracidade. Com isso, esse princípio pode chegar a favorecer o deslocamento de poder entre as esferas estatais (BONAVIDES, 2013).

Sarmiento (2001) expõe e rebate três críticas doutrinárias mais comuns ao princípio da proporcionalidade enquanto instrumento de ponderação de bens constitucionalmente assegurados. O primeiro deles se refere ao esvaziamento dos direitos fundamentais que este método acarretaria, tornando-os relativos e subordinados à ponderação prática.

Sarmiento (2001) declara que a proporcionalidade objetiva evitar que o esvaziamento aconteça, levando em consideração que a coexistência de diversos direitos fundamentais de igual relevância traz a inevitável consequência de relativização de cada um deles em situações específicas, como imperativo da convivência harmônica. Por outro lado, a hierarquização normativa de princípios constitucionais seria capaz de provocar o temido esvaziamento.

A segunda crítica trazida é de ordem metodológica, e aponta a inconsistência do princípio em não demonstrar um procedimento formal a ser seguido no sopesamento dos preceitos constitucionais para a resolução de casos concretos. A falta de imposição de critérios racionais e objetivos confere ao juiz uma larga margem de discricionariedade na

decisão do caso concreto. Essa é a crítica sustentada por Friedrich Müller, por exemplo (SARMENTO, 2001).

Sarmiento (2001) não nega que a proporcionalidade, assim como qualquer método de ponderação, confere ao julgador certa discricionariedade na resolução do caso concreto. Entretanto, o autor acredita ser essa a melhor saída para a solução de conflitos entre princípios constitucionais, e que não é possível admitir a crença de que os limites constitucionais podem ser rigidamente estabelecidos, de forma a produzir a completa segurança jurídica.

Há, ainda, que desmistificar a ideia da existência de um juiz neutro e passivo, cuja função consiste somente em aplicar as normas elaboradas pelo Poder Legislativo. Sarmiento (2001, p. 70) alerta para o fato de que esse é um mito do Estado Liberal, que não corresponde à realidade. Segundo o autor, a normatividade da Constituição não se dissolve, mesmo que suas normas possuam maior abertura para valorações pessoais. Conforme explicado anteriormente, a proporcionalidade possui tríplice dimensão, não dispensando os critérios racionais de justificação das escolhas feitas e mantendo, assim, a legitimidade das decisões tomadas em todas as esferas de poder.

O terceiro e último argumento sustenta que o princípio da proporcionalidade retira boa parte do poder do Legislativo, entregando-o ao Judiciário, causando um déficit de legitimidade democrática, tendo em vista que os membros do Judiciário não são eleitos. De acordo com esse entendimento, o Poder Judiciário ficaria responsável por fazer escolhas políticas acerca dos interesses que deveriam prevalecer em situações de conflito (SARMENTO, 2001, p. 68).

Devido a abertura e indeterminação semântica dos princípios, o Poder Judiciário teve que adotar uma nova hermenêutica jurídica e, para resolver tensões entre essas normas, tornou-se frequente a utilização do princípio da proporcionalidade. O Judiciário, portanto, ganhou grande importância, tendo em vista que passou a decidir questões de grande relevância para a sociedade, revelando um viés antidemocrático nas soluções propostas, uma vez que não emanadas de representantes eleitos pelo povo.

Sarmiento (2001) chama a atenção para o fato de que a proporcionalidade somente será utilizada quando não houver regra legislativa específica resolvendo o

conflito entre princípios constitucionais. Havendo norma constitucional que resolva este problema, o juiz encontra-se vinculado a sua aplicação. A proporcionalidade somente busca aplicar a Constituição a casos concretos litigiosos, sendo esta função essencialmente judicial.

Por seu conteúdo fluido, o princípio da proporcionalidade levantou várias opiniões doutrinárias que lhe consideravam arriscado, de modo a conduzir a uma redução das liberdades, ao invés de assegurar a garantia devida da totalidade dos direitos. Todavia, Bonavides (2013) é da opinião de que, assim como todos os princípios que são inovadores, esse princípio também enfrenta críticas de todos aqueles que temem por um desequilíbrio constitucional dos poderes. Por essa razão, a utilização adequada do princípio da proporcionalidade exige certo grau de maturidade constitucional.

Considerações finais

A tributação ambiental é um instrumento que influencia no comportamento das pessoas, induzindo através da graduação do gravame tributário a adoção de postura sustentável. Por sua vez, há que se esclarecer que referido instrumento implica no poder de tributar do Estado, que é delimitado pela Constituição Federal para sejam evitados descomedimentos por parte do Poder Público.

Importa em observar e aplicar o ordenamento constitucional em sua totalidade, de maneira a encontrar o máximo de harmonia entre todos os seus preceitos, para lhe conferir a real efetividade. Basilar considerar os preceitos constitucionais e sua força social. A Constituição tratou de cuidar da tributação, assim como de diversos objetivos e direitos fundamentais. Logo, deve-se observar o texto constitucional na sua completude, de forma a não gerar contradições e prejuízos aos objetivos e à própria norma constitucional.

O princípio da proporcionalidade permite o controle das condutas estatais, evitando excessos e permitindo que se extraia a máxima efetividade de cada direito. A proporcionalidade é dividida em subprincípios que são: a adequação do meio utilizado ao fim pretendido; a necessidade de se valer daquele meio; e buscar o meio menos gravoso.

E, do ponto de vista da proporcionalidade no sentido estrito, perquire-se um juízo de valor relativo ao meio eleito como o melhor possível para atingir a finalidade almejada, sob a perspectiva de uma otimização das possibilidades jurídicas.

Diante do que foi analisado no texto, infere-se que o princípio da proporcionalidade limita tanto o poder estatal, como a esfera individual de liberdade, na medida em que proporciona definir quando os interesses individuais devem ser restringidos para dar lugar à realização do interesse coletivo, que no caso da presente pesquisa é a preservação do meio ambiente.

Ressalta-se que a tributação ambiental deve ter ínsito o resultado do benefício ambiental. Com o princípio da proporcionalidade se torna possível avaliar se o meio utilizado é o melhor e capaz de atingir o fim que se pretende atingir, neste caso a tutela ambiental. Valendo-se dessa avaliação que se faz o juízo do uso da tributação ambiental como mecanismo efetivo de defesa do meio ambiente preconizada pela Norma Fundamental, com total observância às limitações ao poder de tributar e das garantias individuais.

Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução as Ciências das Finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASSO, Ana Paula. Os benefícios fiscais em favor do desenvolvimento sustentável. **Revista Direito e Desenvolvimento**. João Pessoa, v. 1, n. 2, p. 41 – 52, jul./dez. 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

CALIENDO, Paulo. A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil. **Revista Jurídica do CESUCA**. Cachoeirinha, v. 2, n. 4. dez. 2014.

CARRALERO, Alischev Aguila. **Fiscalidad Ambiental: alternativa para la protección del ambiente**. Saabrücken: Editorial Académica Española, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. Constituição, Direito Tributário e Meio Ambiente. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. Fortaleza, v. 28, n. 2, p. 29 – 40, jul./dez. 2008.

_____. Tributação Ambiental no Brasil. In.: QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário**. Recife: IPET, 2013.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Epistemologia Sistêmica Para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

LEFF, Enrique. **Racionalidade Ambiental: a reapropriação social da natureza**. Trad. : Luís Carlos Cabral. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2016.

SARMENTO, Daniel. Os Princípios Constitucionais e a Ponderação de Bens. In.: TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.