

O DIREITO TRIBUTÁRIO E A PROTEÇÃO AMBIENTAL. EXAME NORMATIVO E PRINCIPIOLÓGICO AO LADO DE UMA VISÃO EMPÍRICA.

DERECHO FISCAL Y LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. EXAMEN DE NORMAS E PRINCIPIOS, JUNTO CON UN PUNTO DE VISTA EMPÍRICO.

Edson Luciani de Oliveira¹

Resumo

Há uma grande preocupação com o meio ambiente. Pelas experiências internacionais pode-se dizer que o Direito Tributário se mostra um importante aliado, com base nos ditames constitucionais, na busca da proteção socioambiental. Deve-se ter a consciência de que a doutrina tributária brasileira, ainda não apontou caminhos, sugerindo novos paradigmas nesse sentido. Considerou-se importante nesse estudo, após a observação do quadro constitucional e a exposição de alguns conceitos, relatar experiências internacionais e confrontar com a realidade brasileira, mesmo sabendo-se que o sistema tributário brasileiro é peculiar e distinto dos demais. Nesse sentido, sugestões foram efetuadas, justamente com o intuito de se mostrar que é possível repensar o arranjo tributário nacional com a atenção voltada para os aspectos socioambientais pela utilização da extrafiscalidade tributária.

Palavras-chave: Direito Tributário e Ambiental; Normas; Princípios; Experiências.

1. INTRODUÇÃO: Importância do tema

É inegável que hoje há uma grande preocupação social com o meio ambiente, e com o desenvolvimento sustentável.

E no clima institucional vivido no Brasil, as ações dos setores público e privado estão pautadas pela Constituição Federal. Pode-se dizer que as relações sociais privadas (de consumo, comerciais, etc.) também indicam preocupações neste sentido.

Mas as ações públicas são extremamente importantes uma vez que determinam e induzem condutas. Aqui se insere o Direito Tributário.

Dotado da chamada extrafiscalidade, entendida como a utilização de tributos que não se destinem, exclusivamente à arrecadação, o Direito Tributário se vincula à função indutora, normas extrafiscais em sentido estrito, visando condutas e o benefício de todos, independentemente da visão antropocêntrica ou ecocêntrica que se tenha.

1 Doutorando e Mestre pela PUCPR (Direito Econômico e Socioambiental); bacharel em Direito pela PUCPR, engenheiro eletricista e de telecomunicações pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (CEFET-PR). Especialização em Direito Tributário e Economia. Experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, da Energia e Eletrônico (Tecnológico), atuando principalmente nos seguintes temas: Imposto serviço comunicação, Internet, ICMS e provimento de acesso à Internet, comércio e contrato eletrônico, tributo e energia (elétrica e combustíveis).

A análise de tais temas não pode ser realizada sem se examinar princípios, valores, os quais transcendem, muitas vezes, o direito positivado. Também não se pode dar um enfoque enraizado no legalismo formal tributário que venha a descartar critérios de justiça, igualdade, esterilizando avanços no entendimento dos fatos concretos da vida social.

Há que se acatar o raciocínio de Reale (2002, p. 509) quando afirma que onde quer que se encontre a experiência jurídica, sempre existirão três elementos: fato, valor e norma.

Assim sendo, deve ser dada especial atenção às experiências internacionais que tratam da proteção ambiental, por meio da tributação, mesmo tendo-se em conta as diferenças sistêmicas entre os ordenamentos jurídicos nacionais.

2. “CHOQUE DE GERAÇÕES” ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO TRADICIONAL E O DIREITO AMBIENTAL

Percebe-se, atualmente, uma certa paralaxe entre as visões do estudo do Direito Tributário e o Direito Ambiental quando o primeiro trata de instrumentos tributários ainda pouco examinados face aos paradigmas ambientais.

Com este panorama, quadra lembrar o estudo das gerações dos Direitos na lição de Paulo Bonavides (2006, p. 560-572) que considera que existiriam 4 gerações de Direitos²:

- os direitos fundamentais de 1ª geração: relativos ao século XIX, se dirigem à liberdade, à propriedade, à segurança, direitos civis e políticos, oponíveis e de resistência ao Estado; fazem nítida separação entre sociedade e Estado, valorizam o homem-singular;
- os direitos fundamentais de 2ª geração: dominam o século XX, dizem respeito aos direitos sociais, culturais e econômicos, direitos coletivos ou de coletividades, à igualdade;
- os direitos fundamentais de 3ª geração: não dizem respeito apenas ao individual ou coletivo, mas aos direitos referentes à fraternidade, transindividuais, difusos, meio ambiente sadio; à paz, ao desenvolvimento, à comunicação;

² Embora alguns já considerem uma 5ª geração ligada ao Direito cibernético e à Internet como por exemplo José Alcebíades de Oliveira Junior em seu livro Teoria Jurídica e Novos Direitos.

- os direitos fundamentais de 4ª geração: direito à democracia, à informação e ao pluralismo.

Paulo Bonavides (2006, p. 561), ao concordar com Carl Schmitt, resume o raciocínio deste último que escreveu sobre o caráter dos Direitos de Primeira Geração:

Os direitos fundamentais propriamente ditos são, na essência [...] os direitos do homem livre e isolado, direitos que possui em face do Estado. [...] numa acepção estrita são unicamente os direitos de liberdade, da pessoa particular, correspondendo de uma lado ao conceito do Estado burguês de Direito, referente a uma liberdade, em princípio ilimitada diante de um poder estatal de intervenção, em princípio limitado, mensurável e controlável.

O estudo do Direito Tributário “Tradicional”, nomeadamente nacional, funda-se basicamente na relação Estado e contribuinte. Foca seu objeto na relação jurídico-tributária, dando especial atenção à incidência ou não de uma determinada norma diante da ocorrência de um fato. Deste modo, nota-se que existem várias relações envolvendo normalmente dois elementos. Por exemplo: indivíduo versus Estado, incidência ou não incidência tributária, norma perante o fato. Devido a essa visão marcada por uma certa “bidimensionalidade”, vista em duas cores, as análises não colocam sempre em destaque os interesses difusos. Em nome da segurança jurídica e da previsão legal, toda uma teoria normativa tributária foi desenvolvida, com o apoio no estudo da linguagem, mas, atrofiou-se, talvez, em razão da demarcação científica da Teoria Geral do Direito Tributário brasileiro, uma análise filosófica mais ampla, de cunho solidário tão marcante no estudo do Direito Ambiental.

Diante de tal quadro, e por coerência à observação efetuada para a relação Estado e Contribuinte, pode-se associar o **Direito Tributário Tradicional aos Direitos de 1ª e 2ª Gerações** (principalmente com os direitos de 1ª geração) em virtude dos aspectos de segurança jurídica (incisos I; III “a”, “b”, “c”) igualdade entre contribuintes (inciso II), liberdade (inciso V), como se depreende do art. 150 da Constituição Federal Brasileira (citando-o apenas como referência) o qual veda o Estado a impor tributos nas condições citadas:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II - 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;
- III - cobrar tributos:
 - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
- V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II - 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;
- III - cobrar tributos:
 - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
- V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Claro que a doutrina e a jurisprudência tratam de temas mais amplos, quando cuidam, por exemplo, do tema da capacidade contributiva, classes de contribuintes que consomem produtos essenciais, e até mesmo o Direito Tributário Processual que conta com instrumentos coletivos como a Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Segurança Coletivo, dentre tantos outros temas. Mas é inegável a visão bidimensional do Direito Tributário Tradicional até agora exposta, ligada ao interesse e direitos de um estado com preocupações predominantemente fiscais, melhor definindo, preocupações predominantemente arrecadatórias.

Ocorre, porém, que novos paradigmas foram estabelecidos, e o **Direito Ambiental, encartado na 3ª Geração**, trouxe novos referenciais. Agora fala-se em interesses difusos; na manutenção e preservação, coerência entre desenvolvimento econômico e ambiente, enfim uma espécie de direito que visa harmonizar interesses transindividuais em que o sujeito é ao mesmo tempo ativo e passivo (p. ex. poluidor e vítima da poluição), para utilizar uma

linguagem do Direito Tributário, o que vem a transcender uma simples análise da norma (tributária) em virtude da urgente necessidade em se viver em um ambiente equilibrado, saudável e seguro, direito fundamental. Continua-se a falar de vida, mas uma vida sadia com direito a um ambiente equilibrado.

Ou seja, tal painel da visão bidimensional tributária, em duas cores, recebe o “esverdear”³ jurídico do Direito Ambiental por força da interpretação constitucional.

Vislumbra-se, portanto, um “choque” de gerações de Direitos, entre o Direito Tributário aqui sobrenomeado como Tradicional e o Direito Ambiental.

Aceite-se que, do ponto de vista científico, o Direito Financeiro tenha em torno de 100 anos contados a partir dos estudos sistematizadores iniciais de Myrbach-Rheinfeld de 1910⁴ e o Direito Tributário (“parte” do Direito Financeiro) conte com um pouco mais do que isso, em virtude da Ordenação Tributária Alemã – Reichsabgabenordnung – de 1919⁵.

Do mesmo modo, acate-se a ideia de que o Direito Ambiental tenha ganhado força e conte com seu marco inaugural a partir da Declaração do Meio Ambiente, adotada pela Conferência das Nações Unidas, em Estocolmo, em junho de 1972, prolongamento da Declaração Universal dos Direitos do Homem e em certa medida pela Constituição Búlgara de 1971⁶ (art. 31).

3 Expressão empregada por Vasco Pereira da Silva em seu livro “Verde cor de direito”: lições de Direito do Ambiente.

4 Conforme prefácio de Gaston Jéze do livro *Précis de Droit Financier* (p. V) do citado ano e autor, traduzido do original em alemão.

5 Como menciona Sainz de Bujanda (1985, p. 25).

6 Segundo José Afonso da Silva (2008, p. 44-45), no sentido mais caracteristicamente ambientalista coube à Constituição da Bulgária de 1971 a primazia. Surgiu a Constituição Cubana de 1976 e a União Soviética de 1977; mas a Constituição Portuguesa de 1976, art. 66, deu formulação moderna ao tema.

Entretanto, há que se mencionar que Vladimir Passos de Freitas lembrou (2002, p. 24-25) do art. 32 da Constituição italiana de 1947 que dispõe sobre a defesa da saúde como direito do indivíduo e interesse da coletividade, fundamentando-se, assim, a defesa do meio ambiente. Citou, também, a Constituição Mexicana de 1917, art. 27, que trouxe preocupações ambientais em seu texto:

Artículo 27. La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada. Las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización. La nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; para preservar y restaurar el equilibrio ecológico; para el fraccionamiento de los latifundios; para disponer, en los términos de la ley reglamentaria, la organización y explotación colectiva de los ejidos y comunidades; para el desarrollo de la pequeña propiedad rural; para el fomento de la agricultura, de la ganadería, de la silvicultura y de las demás actividades económicas en el medio rural, y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad.

Verificar-se-ia, neste caso, um interregno de 60 anos entre o “ato inaugural” do Direito Tributário e do Direito Ambiental, observando-se, ainda, por oportuno, que a Lei que dispôs sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, é a de n. 6.938 de 1981.

Quer-se mostrar com tal histórico que ocorreram inovações e mudanças substanciais que vieram a criar novas perspectivas (e necessidades) no manejo do estudo de determinados temas e Direitos (Tributário e Ambiental), principalmente no momento em os mesmos acabam tendo espaços em comum, entremeados por princípios e valores que lhes são próprios e devem ser apreciados em conjunto sem definir, *a priori*, quais são os princípios e valores de tais direitos, os mais importantes ou prevalentes, pois apenas o caso concreto dirá.

Some-se a isso o fato de que o Direito recebeu também outros focos de estudos. Por se perceber que deveria haver uma compreensão jurídica da intervenção ou regulação determinada pelo Estado, adveio o Direito Econômico que ainda hoje se consolida.

Eis portanto a intersecção de vários ramos do Direito quando se trata da extrafiscalidade tributária, já aduzida. Tem-se, pois, a extrafiscalidade como ferramenta tributária com vistas à tutela ambiental, dentro de um prisma do Direito Econômico.

Nesse aspecto, mais precisamente poder-se-ia encartar tal tema no Direito Econômico Fiscal (ou Tributário) como o fez José Casalta Nabais (2005, p 109) ao cuidar do tema da solidariedade pela extrafiscalidade.

Desnecessário dizer portanto, que, mesmo que as Constituições de alguns países não possuam preocupação (positivada) ambiental, ainda assim, todos devem usufruir da respectiva tutela ambiental.

Se se entende que a legislação constitucional tributária não está apta a receber comandos tributários ambientais, em razão de rígida forma de mudança prevista, ou por sua divisão original de competências constitucionais tributárias, há que se ter em conta que já se passaram mais de 20 anos de sua promulgação e novos paradigmas são necessários, lembrando-se ainda que o primeiro encontro mundial para tratar do tema ambiental no âmbito brasileiro, ocorreu em 1992, no Rio de Janeiro – ECO92.

Mas, destaque-se: o art. 60, §4º (“cláusulas pétreas”) da Constituição Federal Brasileira não impede, por emenda constitucional, um arranjo constitucional tributário que estabeleça uma nova ou distinta configuração que esteja em sintonia com interesses socioambientais e não apenas por motivos arrecadatórios (de um Estado meramente fiscal). E não se vê motivos para que o sistema constitucional tributário brasileiro não seja repensado para atender estes anseios socioambientais principalmente quando tal óbice encontra arrimo

em ideias concebidas apenas, frise-se, pelo estudo do Direito Positivado atual, como por exemplo, pelo conhecido estudo tributário da regra-matriz.

Helena Taveira Tôres (2005, p. 131) considera que:

Sendo o tributo espécie de obrigação, construída como norma de conduta, a qualificação jurídica de suas espécies deve vir a partir de uma análise da regra-matriz de incidência possível, pertinente aos elementos de composição desta hipótese de incidência e base de cálculo), após sua efetiva instituição. Nunca antes. O “motivo” de vínculo com a preservação ambiental, portanto, deve ser identificado na própria estrutura da regra-matriz de incidência, e não fora ou no simples destino da arrecadação.

Ora, o estudo da regra-matriz⁷ encontra fundamento e deriva do próprio texto constitucional tributário o qual pode ser readaptado por não fazer parte das cláusulas pétreas da Constituição.

Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 80-84), cultor do estudo da regra matriz, escreveu:

[...] para obter-se a **fórmula abstrata da regra-matriz de incidência**, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; **sobre desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma.**

[...]

Por enquanto, todavia, vale repisar que a hipótese e o conseqüente da normas gerais e abstratas, **nelas incluídas a regra-matriz de incidência** tributária, se voltam para a frente, para o futuro, pensando fatos e disciplinando condutas, **a partir da edição do produto legislativo.** (grifou-se)

Aqui não se está a defender a inclusão de normas explícitas tributárias ambientais⁸ no texto constitucional e muito menos a criação apenas de tributos eminentemente ambientais (se

7 Antônio Herman Benjamin (2007, p. 74), lecionando sobre a legitimação constitucional da função estatal reguladora escreve: “Ou seja, diante do novo quadro constitucional, a regulação estatal do ambiente dispensa justificação legitimadora, baseada em técnicas interpretativas de preceitos tomados por empréstimo, pois se dá em nome e causa próprios”.

8 Sobre os riscos da constitucionalização, após apontar benefícios substantivos e formais da constitucionalização do ambiente, Benjamin (2007, p. 81-82) entende:

Alguns riscos podem ser apontados no processo de inserção do meio ambiente no quadro constitucional. Nenhum deles, contudo, seriamente obstou a constitucionalização crescente da proteção do meio ambiente. O interesse que despertam é mais acadêmico que prático, pois raramente são verbalizados de forma ordenada e aberta nos debates recentes de reforma constitucional. A oposição que se faz à constitucionalização da tutela ambiental não é de oportunidade, mas de conteúdo e forma, pois alguns preferem ver na Constituição um texto vago e ambíguo, repleto de conceitos jurídicos indeterminados e obrigações abertas, com isso evitando-se ou dificultando-se a utilização direta e eficaz do comando constitucional pelas vítimas da degradação. De um lado, fala-se nos perigos da constitucionalização de conceitos, direitos, obrigações e princípios insuficientemente amadurecidos, mal-compreendidos, ou até incorretos ou superados (p. ex., a noção de equilíbrio ecológico). A idéia aqui é que a Constituição não seria lugar para experimentos de políticas públicas e muito menos para noções ainda em formação ou em teste nas suas disciplinas de origem.

De outra parte, decorrência das garantias previstas na própria Constituição, há, como já notado, todo um procedimento mais rigoroso para modificação da norma constitucional, o que dificulta sua atualização e retificação. Como é curial, o meio ambiente, os seus componentes, as ameaças degradadoras do processo econômico e o conhecimento tecnológico são dinâmicos, sempre em permanente transformação e evolução.

é que já se pode definir tal conceituação, como impostos ecológicos, por exemplo), mas propõe-se a possibilidade do texto constitucional derivar elementos extrafiscais em normas infraconstitucionais sem receios que o Estado determine a imposição de nova carga tributária, até porque, como será exposto posteriormente e pela experiência internacional, a eficácia da tributação ambiental é inversamente proporcional aos anseios arrecadatórios, pois, justamente, quanto menor a incidência de atos de degradação em razão da proteção ambiental, menor será sua arrecadação tributária.

A CF/88 prevê que:

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

Assim sendo, cabe também aos pensadores do Direito sugerir mudanças legislativas e examinar as melhores opções jurídicas que venham a atingir este desiderato. Dentro desse espectro jurídico, o Direito Tributário tem profunda importância.

3. AS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E A PREOCUPAÇÃO SOCIOAMBIENTAL

Nos dispositivos da Constituição Federal destinados ao Sistema Tributário Nacional (art. 145 a 162) se notam preocupações cifradas pela segurança jurídica e pelas limitações impostas ao Estado ao poder de tributar. Há a demarcação das competências outorgadas à União, Estados e Municípios para a instituição de tributos (impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios). Existem normas sobre determinadas atividades econômicas, benefícios a certas regiões do país, a determinados contribuintes (microempresas, por exemplo). Também se constata a menção à seletividade, à atividade econômica do contribuinte, dentre outros temas.

Mas, buscando afirmação política institucional e segurança dos cidadãos contra o Estado, a Constituição Nacional não destacou, nesses dispositivos, clara preocupação com o meio ambiente, o que seria possível caso existissem normas tributárias que apontassem para a indução de condutas que visassem a preservação ambiental, por possíveis mecanismos tributários.

Não é por outra razão que as leis ambientais são conhecidas exatamente pela sua mutabilidade; nelas segurança jurídica é sinônimo de contínua adaptação e alteração, ao contrário do que se dá e se espera em outras esferas da regulação jurídica.

Como bem lembra Regina Helena Costa (2005, p. 315-316), ao término da Conferência da Organização das Nações Unidas realizada no Rio de Janeiro – ECO92, elaborou-se uma declaração (universal) final a qual determinava a eficiência⁹ de um tributo ambiental por quatro critérios:

1. eficiência ambiental, vale dizer, que a imposição tributária efetivamente conduza a resultados positivos do ponto de vista ambiental, mediante a instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributação já existente, esse caráter;
2. eficiência econômica, isto é, que ostente baixo custo, que seja um tributo de baixo impacto econômico, embora conducente àqueles dois objetivos: geração de recursos ambientais e/ou orientação do comportamento do contribuinte a adotar uma conduta ecologicamente correta;
3. administração barata e simples, significando que sua exigência não deva onerar a máquina administrativa, porque, senão, ter-se-á o mesmo problema existente com o exercício do poder de polícia; e
4. ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais, ou seja, que o tributo ambiental não venha a provocar efeitos danosos no ciclo de consumo, não acarretando repercussão negativa do ponto de vista econômico.

Com o atual perfil, a Constituição Brasileira dá suporte ao chamado Estado Fiscal¹⁰, aquele que se sustenta, eminentemente, pela cobrança de impostos de seus cidadãos. Não houve, portanto, dada a época da promulgação da Constituição Brasileira de 1988, uma orientação tributária que visasse o interesse socioambiental.

9 Princípio da ótima concretização da norma (Gebot optimaler Verwirklichung der Norm) a que alude Konrad Hesse, em seu livro “A força normativa da Constituição” (1991, p. 22).

10 Interessante as palavras de José Casalta Nabais (2005, p. 24-29) que leciona: Mas, falar em estado fiscal, é falar de impostos.

[...] numa formulação negativa, a ideia de estado fiscal exclui tanto o estado patrimonial como rejeita a falsa alternativa de um puro estado tributário, um estado cujo financiamento assente na figura de taxas.

[...] Pois, sendo o estado fiscal o estado cujas as necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tenha sido (e seja) a regra do estado moderno.

[...] Um estado de tipo patrimonial consubstanciou, desde logo, a primeira forma de estado (moderno) – o estado absoluto do iluminismo – que foi predominantemente um estado não fiscal. Na verdade, o seu suporte financeiro era fundamentalmente, de um lado e em continuação das instituições que o procederam, as receitas do seu patrimônio ou propriedade e, de outro, os rendimentos da actividade comercial e industrial por ele assumida em tributo de natureza justamente ao ideário iluminista.

Também os estados “socialistas” foram (ou são) estados não fiscais, pois, enquanto productive states, a sua base financeira assentava (ou assenta) essencialmente nos rendimentos da actividade económica produtiva por eles monopolizada ou hegemonzada, e não em impostos lançados sobre os seus cidadãos. Impostos a que faltava (ou falta), ao fim e ao cabo, o seu próprio pressuposto económico.

[...] não se deve identificar o estado fiscal com o estado liberal, uma vez que o estado fiscal conheceu duas modalidades ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade económica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador.

[...] A “estadualidade fiscal” significa, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. (grifou-se)

4. CONCEITOS, PRINCÍPIOS E VALORES

Para se estudar a proteção ambiental juntamente com o Direito Tributário, vários temas são lembrados. Pensa-se em valores, princípios, e se acaba por buscar critérios de justiça, de igualdade os quais também podem ser perseguidos pelo Direito Tributário no momento da concepção da norma, principalmente pelo seu “mecanismo” da extrafiscalidade.

Nesse passo, alguns raciocínios devem ser tecidos.

- Valores e Princípios

Tratados normalmente pela Filosofia do Direito e afastados metodologicamente da Teoria Geral do Direito Tributário, os princípios e valores começam a ser abordados pelos pensadores do Direito com maior intensidade.

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 21-22) efetua uma conceituação bastante interessante acerca do assunto:

Os princípios compartilham com valores das características da generalidade e da abstração, mas com menor intensidade. Enquanto os valores são idéias absolutamente abstratas, supraconstitucionais e insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional, os princípios se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade daqueles e a concretude das regras. Os princípios podem ingressar no discurso constitucional, representando um primeiro estágio de concretização dos valores; mas, se estiverem ausentes da escritura constitucional, nem por isso perderão os atributos característicos.

Os valores são destituídos de eficácia imediata. Não pode o juiz sacar diretamente da idéia da justiça ou da segurança jurídica o fundamento de sua decisão. Só com a intermediação dos princípios se concretizam na ordem jurídica.

[...]

Os valores se concretizam, se atualizam e se expressam pelos princípios.

E o mesmo autor (2005, p. 23) oferece um quadro que vincula alguns valores e princípios no âmbito do Direito Tributário Ambiental:

Valores	Princípios
Liberdade	Imunidade do mínimo ecológico
Justiça	Poluidor-pagador Usuário-pagador Capacidade contributiva Custo/benefício

Segurança	Prevenção
	Precaução
	Legalidade tributária
	Tipicidade tributária
Solidariedade	Capacidade contributiva solidária
	Solidariedade de grupo

Dado este quadro, vários princípios podem ser estudados, chamando-se a atenção para alguns temas mais importantes.

Extraindo-se rápidos entendimentos das palavras de Torres (2005, p. 25-48), tem-se que:

Alguns direitos humanos se fundamentam¹¹ de modo coletivo, sendo o caso dos Direitos ecológicos onde o ser humano deve ter a liberdade de viver em harmonia com o meio ambiente, não podendo o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade. “A imunidade do direito ao meio ambiente reveste sobretudo a forma de mínimo existencial”.

- Princípio do poluidor-pagador (Lei n. 6.938/81, art. 4º, VII)

Os potenciais poluidores devem arcar com as despesas relacionadas com a precaução e prevenção dos riscos ambientais. Como princípio de justiça, deverá existir a internalização dos “custos” ambientais por parte do eventual poluidor, os quais não devem ser divididos com a sociedade. Não significa afirmar, porém, que o poluidor passa a ter o direito de poluir; apenas que a externalização dos custos não poderá existir.

E aqui há que se chamar atenção para uma importante questão derivada do art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Pergunta-se: poderia ser utilizada a extrafiscalidade para coibir a degradação ambiental?

¹¹ Fiorillo e Ferreira (2005, p. 34) consideram que a dignidade da pessoa humana é fundamento destinado a interpretar os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, arrolando outros princípios como o princípio da proporcionalidade e da igualdade (p. 124-133).

Partindo-se do fato de que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito (e, tendo-se isto como “princípio tributário”), a extrafiscalidade, no âmbito brasileiro, não teria sua função comprometida?

De fato, é uma questão extremamente relevante.

Os elevados princípios e fins do Direito Ambiental, a urgente adaptação do sistema tributário para fins ambientais aqui sugerida, devem também ser considerados. A extrafiscalidade busca a indução de comportamentos lícitos, ou seja, positivos por parte dos contribuintes visando beneficiar a todos, dentro de uma visão solidária. Sua função precípua não seria a tributação como sanção, procurando a antijuridicidade (ilicitude), mas sim promover ou estimular comportamentos sociais benéficos. A tributação ambiental, portanto, se volta para atividades lícitas.

É razoável aceitar em um contexto empresarial que as atividades poluidoras sejam “internalizadas” pelas empresas não repassando os custos à sociedade.

Uma alta carga tributária sobre cigarros não tem a pretensão de impor sanção ao ato de fumar, mas inibir tal conduta. A ideia seria atacar toda a cadeia produtiva envolvida em tal processo.

- Justiça.

O Direito Tributário, segundo Torres (2005, p. 26), não teria a instrumentalidade necessária para enfrentar questões de justiça social, que só poderia ser problematizada pela justiça orçamentária. A teoria da justiça ambiental teria que optar entre a garantia do desenvolvimento sustentado ou distribuir os bens e os malefícios ambientais entre os cidadãos, agravando-se o problema quando se percebe que a natureza da justiça tributária, sendo distributiva, e não redistributiva, pode tornar o rico menos ricos mas não pode melhorar a situação do pobre. Há que existir uma visão procedimentalista ou procedual, mais adequada ao Direito Orçamentário do que o Direito Tributário, segundo este último autor.

De fato, nesse aspecto o Direito Financeiro (ingressos e despesas) seria a ferramenta mais adequada a oferecer mecanismos que possam trazer eficácia aos anseios de justiça, uma vez que a aplicação do recursos (retirados da sociedade) podem ser fiscalizados e, a partir daí, se efetuar uma aplicação eficiente, por meio de políticas públicas, programas sociais, impostos negativos, etc. Ocorre, contudo, que mesmo diante dessa limitação o Direito Tributário ainda mantém mecanismos úteis nesse sentido.

Interessante fazer uma pausa para transcrever um raciocínio sobre justiça efetuado por Klaus Tipke (2002, p. 24-25): “...os filósofos do Direito não analisam o problema da justiça tributária, em que pese a justiça ser seu tema central, se encontra melhor relacionado com a

dificuldade para analisar a diversidade de figuras tributárias que encontra uma pessoa não familiarizada com a desnecessária complicação de tal matéria.”

Em complemento ao raciocínio anterior, mais uma vez Ricardo Lobo Torres, agora em outro artigo intitulado “Justiça Distributiva: social, política e fiscal” (1995, p. 37-39) observa, também, que os pensadores do Direito pouco têm dado atenção ao tema da justiça fiscal.

Anota que John Rawls afirmara que a liberdade de consciência e a igual oportunidade necessitam de um sistema educacional subsidiado pelo governo e que deve garantir um mínimo social às famílias, efetuando pagamentos especiais aos doentes e desempregados, suplementando os rendimentos baixos (imposto de renda negativo). Torres ainda menciona Buchanan como outro autor preocupado com a reconstituição fiscal, mas sem apontar princípios de justiça. Por último, destaca Klaus Tipke que, por meio de várias obras, manifesta suas preocupações com o justo tributário.

5. MECANISMOS TRIBUTÁRIOS E A PROTEÇÃO AMBIENTAL

Do ponto de vista do Direito Financeiro (mais amplo que o Tributário, pois alcança o estudo da destinação dos recursos) várias opções podem ser postas para se atingir um ideal de justiça e desenvolvimento sustentável. Basicamente se concentram nos chamados impostos negativos que significam a redistribuição de recursos por meio de programas sociais, como bolsas (família, emprego, educação, etc.).

O que se quer destacar em particular, entretanto, são mecanismos tributários que induzam condutas, inibam comportamentos.

Nesse âmbito existem diversas formas tributárias que visam a justiça social e o desenvolvimento sustentável; desde as iniciativas internacionais até as locais.

Apenas a título de exemplo, há uma proposta de tributação internacional. É o chamado imposto “Tobin”¹² (*Tobin Tax*) que visa tributar o capital financeiro internacional, reduzindo o

12 Acerca do assunto ver:

CHESNAIS, François, *Tobin or not Tobin?*, porque tributar o capital financeiro internacional em apoio aos cidadãos.

Consultar também: ATTAC que nasceu em 1998 e a sua primeira proposta concreta foi a taxação das transações financeiras para criar fundos destinados ao desenvolvimento e para deter a especulação do mercado. Daí o nome da associação ATTAC: Associação pela Taxação das Transações financeiras para a Ajuda das Cidades e cidadãos.

Hoje ATTAC é uma rede presente em muitos países e trabalha sobre assuntos diversos: a Organização Mundial do Comércio e as instituições financeiras internacionais, a dívida, a taxação das transações financeiras, os paraísos fiscais, os serviços públicos, a água, as zonas de livre-comércio (Mediterrâneo, América, Europa...)

Disponível em: <http://www.attac.org/?lang=pt>. Acesso em 12.09.10.

volume de transações internacionais, sugerindo-se sua destinação de recursos ao combate à pobreza internacional.

Mas a ideia é focar a tributação ambiental em aspectos nacionais, mesmo utilizando exemplos de outros países, comparando-se com a situação brasileira.

- Extrafiscalidade

Consagrado pela doutrina tributária, embora ainda suscite certas questionamentos terminológicos, quando se pergunta como um tributo pode ser extrafiscal. A questão remonta ao Estado Fiscal antes mencionado. Como os tributos, tradicionalmente, serviam apenas para arrecadar, o que não fosse visto tributariamente com tal função era classificado como “extrafiscal” podendo-se citar o aumento de alíquotas dos impostos de importação para proteção da indústria nacional; a diminuição de alíquotas dos impostos de exportação para promoção da economia; dentre outros exemplos.

Com Marins e Teodorovicz (2010, p. 76) pode-se dizer: “Portanto, em primeira aproximação, a extrafiscalidade pode ser entendida como a utilização de tributos (e por isso a ideia de fiscalidade), com o objetivo que não seja prioritariamente a arrecadação. [...] A lógica é bastante simples. Tributa-se mais a atividade que se pretenda desincentivar. Ao contrário, tributa-se menos a atividade que se pretenda incentivar.”

Sem entrar particularmente nas espécies tributárias existentes no Brasil, interessante analisar as propostas tributárias a partir das mais variadas hipóteses de incidência que se possa pensar, tendo-se sempre em conta um novo arranjo constitucional tributário ou sua adaptação.

Ana Carrera Poncela (2007, p. 3-5), do Departamento de Economia da Universidade de Cantabria na Espanha, em um trabalho intitulado “*Tributación Ambiental: Estado De La Cuestión y Experiencia En España*” resume assim a aplicação dos chamados tributos ambientais (naturalmente para a experiência europeia):

a) São tributos que respondem ao imperativo ambiental, ao adequar-se a princípios consagrados e estabelecidos no âmbito internacional como aquele “quem contamina, paga”, ou o princípio da responsabilidade do usuário;

b) Há evidências que são instrumentos melhores que a tradicional regulação ambiental. A irrefreável extensão da deterioração expôs os limites deste tipo de regulação que busca basicamente garantir a eficácia na consecução de determinados objetivos ambientais, mas sem se preocupar com a eficácia envolvida;

c) São coerentes com os princípios impositivos dominantes. Os sistemas tributários modernos primam pela imposição indireta sobre produtos e sobre o consumo, sem preocupação pela equidade vertical e com uma aplicação relativamente simples. A aplicação

de tributos ambientais vem a ser uma forma de imposição indireta, o que facilita sua conexão com as linhas básicas da moderna reforma fiscal;

d) Seus efeitos são importantes, pois estes tributos, além de internalizar os custos externos da contaminação de forma eficiente, apresentam outras propriedades importantes:

- Eficiência estática, ao incidir de forma distinta nos diferentes agentes e permitir sua reação, minimiza-se o custo total de controlar a contaminação. Esta capacidade de reduzir os custos agregados e alcançar os objetivos das políticas do meio ambiente é importante, porque, a medida que estes se tornam mais ambiciosos, resulta cada vez mais necessário que os custos para alcançá-los sejam os mais reduzidos possíveis;
- Eficiência dinâmica, pois incentiva a inovação tecnológica frente à adoção de tecnologias já existentes, já que sua situação não se esgota ao alcançar um determinado nível de melhora ambiental, como o imposto se paga pelas emissões que não se reduziram, acaba-se criando um poderoso e constante incentivo para inovações tecnológicas limpas que permitem reduzir ainda mais as emissões a um custo menor;
- Aumentam os ingressos para fins ambientais. O recolhimento desses impostos, pode ser destinada a financiar inversões em infraestrutura ambiental;

e) Criam benefícios ambientais e econômicos. A incorporação de tributos ambientais permite reduzir outros impostos, como aqueles que gravam o trabalho, as empresas, a poupança das famílias e as contribuições para a seguridade social;

f) Por último, este tipo de imposto possui boa aceitação social.

Como obstáculos à implementação dos tributos ambientais, a autora destaca:

Problemas técnicos, metodológicos e de disponibilidade de dados que são consequência do limitado conhecimento sobre a incidência ambiental, a valoração de custos e benefícios e das respostas econômicas dos agentes. Ademais, também não é fácil valorar o impacto de outros instrumentos alternativos;

- a) Sua aplicação representa dificuldades ao legislador que necessita de conhecimentos técnicos sobre o dano, sua reparação ou potencial de eliminação. Também pode significar problemas de viabilidade administrativa;
- b) A necessidade de uma maior consciência ambiental e a vontade política para enfrentar o problema;
- c) Os problemas econômicos que podem surgir como a falta de estabilidade arrecadatória, os efeitos distributivos e sua incidência na competitividade;

- Falta de estabilidade arrecadatária: um tributo ambiental efetivo provoca certa tendência à baixa de volume de arrecadação, pois, seu próprio êxito como incentivo para diminuir as condutas contaminantes, conduz à diminuição de sua base imponible;
- Efeitos distributivos pouco equitativos: a recomposição ou reforma do sistema fiscal não seria fácil, devido a dificuldades de integração e imposição ambiental nos sistemas fiscais. Dita recomposição pode não ser equitativa: dada sua natureza de impostos indiretos, é de se esperar que a distribuição da carga dos impostos ambientais seja na maioria dos casos regressiva, suportando mais o imposto das rendas mais baixas;
- Risco de perda de competitividade: a translação do imposto ao preço final do produto pode incidir nas vendas dos bens e serviços nos mercados nacionais ou internacionais. Um excessivo gravame ambiental nas empresas nacionais pode fazer com que aumente de forma exagerada os custos de produção e isto ocasione um importante queda de competitividade.

Poncela (2007, p. 5-6) de posse de informações de vários países europeus fornece o seguinte quadro relativo à aplicação da tributação ambiental:

País	Recursos naturais			Resíduos			Emissões				Produtos selecionados			Outros		
	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l	m	n	o	P
Áustria				x	x				x		x	x				
Bélgica	■	■							■		x	x	x			
Dinamarca	x		x		x	x			x	x	x	x	x	x		
Finlândia	x		x		x				x		x		x			
França		x				x			x							
Alemanha		■				x			x							
Grécia		x	x						x							
Irlanda									x				x			
Itália					x			x	x				x		■	
Holanda		x	x		x				x						■	
Noruega					x	x		x	x	x	x				■	
Polônia	x	x	x	x			x	x	x	x	x					X
Portugal			x													
Espanha								■	x							
Suécia	x		x		x			x	■			x	x			
Suíça								x							■	
Reino Unido	x				x											

▣	Só se aplicam a emissões que ultrapassam limites
●	Só emissões ao ar
a	– exploração de minérios, cascalho e areia
b	– água subterrânea e água de superfície
c	– caça e pesca
d	– desflorestamento e uso de florestas
e	– resíduos sólidos urbanos
f	– incineração
g	– resíduos perigosos
h	– ar
i	– água
j	– substâncias químicas
k	– embalagem e envazamento
l	– baterias
m	– pesticidas
n	– bolsas de plástico
o	– ruído
p	– mudança do uso da terra

Oportuno destacar que Schoueri (2005, p. 252-253), com base nos ensinamentos de Andrea Amatucci, também arrola algumas alternativas tributárias ambientais que se aproximam bastante da experiência europeia do quadro anterior:

- tributação como desincentivadora de exploração de recursos naturais ou acima de certos níveis toleráveis;
- tributação que incentive o emprego de tecnologias menos contaminadoras;
- tributação diferenciada dos processos de transformação de matéria prima e mercadoria, conforme contamine as reservas de onde se obtém as primeiras;
- tributação a produção e comércio de bens cujo uso provoque danos ambientais;
- tributação daqueles produtos cuja eliminação possa gerar a degradação do meio ambiente, como os não biodegradáveis.
- A experiência europeia indica diversas alternativas da tributação ambiental. Pode-se notar que a maior preocupação é com a água.

No Brasil (que dispõe de 15% de toda a água doce existente no mundo) a tutela jurídica da água é regrada pela Constituição Federal (art. 22, IV – competência privativa da União em legislar; art. 23, VI – proteção dos recursos naturais).

Segundo Fiorillo e Ferreira (2009, p. 60 e 61):

Destarte, a água, ao ser definida constitucionalmente como exemplo didático de “bem essencial à sadia qualidade de vida”, passou a ser caracterizada juridicamente como bem ambiental (art. 225 da CF), levando o legislador a definir, no plano infraconstitucional imediatamente ligado ao comando da Carta Magna, “águas interiores, superficiais e subterrâneas”, assim como “os estuários” e “o mar

territorial”, como recurso ambiental, não só em face da lei n. 9.985/2000 (Lei de Unidades de Conservação da Natureza, que regulamentou o art. 225, §1º, I, II, III e VII, da CF) como, evidentemente, em decorrência do que determina a lei n. 6.938/81 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente)

Mesmo tendo-se em conta a importância da água como bem essencial à vida (art. 225 da CF/88), como elemento de geração de energia (Lei n. 9.433/97) e até mesmo como elemento da dimensão cultural para os povos indígenas¹³, não se nota uma sistematização tributária brasileira que evidencie uma preocupação com o seu trato.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Pretendeu-se nessas breves linhas expor um panorama maior acerca da tributação ambiental.

Deve-se ter a consciência de que a realidade brasileira não pode importar experiências internacionais sem que se façam adaptações para sua implantação na legislação e na vida social do país. Porém, não se pode fechar o sistema tributário constitucional invocando, apenas, suas demarcadas competências constitucionais.

Novos paradigmas e necessidades sociais surgiram e não se permite pensar como se ainda se vivesse em meados do século passado, com as mesmas dificuldades, limitações e visões. O exame normativo é fundamental. Porém, o ordenamento não poderá sofrer uma paralisia, desprezando-se princípios ambientais caros à sociedade.

Difícil conciliar vários temas como desenvolvimento sustentável, justiça e tributos, mas se tem a certeza que o Direito Tributário (ou Financeiro) pode ser bastante oportuno para que vários ideais sejam alcançados pela extrafiscalidade.

O Brasil poderia adotar de inúmeras formas a tributação ambiental, enfatizando-se que não se pode limitar o prisma tributário pelo aspecto fiscal. Há que se ter o cuidado com os vários princípios tributários como o da capacidade contributiva, não confisco, tributação não sancionatória de atos ilícitos, dentre outros. Ademais, também é legítimo temer pela arrecadação ambiental disfarçada pela justificativa ambiental.

Contudo, e mais uma vez, repita-se, o desenvolvimento sustentável, o equilíbrio ambiental, a sustentabilidade devem ter espaço no quadro do pensamento tributário.

Eis aqui algumas sugestões (apenas para tratar dos impostos):

¹³Ver por exemplo Ayala (2007, p. 296-298)

- A tributação do IPI poderia possuir alíquotas que observassem os processos produtivos, materiais empregados, tecnologias de produção, descarte e reciclagem ambientalmente corretos;
- O ICMS também poderia tributar os produtos e serviços que apresentassem tecnologias ambientalmente corretas, produtos comercializados com menor impacto ambiental;
- O Imposto de Renda das empresas poderia ser repensado tendo-se em conta as atividades e preocupações ambientais das empresas;
- O IPVA poderia ter sua incidência voltada para carros menos poluidores;

Claro que todas as propostas passam pelas dificuldades antes expostas (estatísticas, metodologias, conhecimentos técnicos e mensuração de impactos) mas que não devem ser encaradas como obstáculos definitivos.

O Brasil ainda tenta garantir a seus cidadãos os Direitos de 1ª e 2ª Gerações, e se exige que o país alcance Direitos de 3ª Geração os quais ainda se consolidam.

Enfim, um novo quadro tributário se vislumbra quando se pensa nos aspectos ambientais, o que desafia os pensadores do Direito.

Resumén

Existe una grande preocupación con el medio ambiente. Por la experiencia internacional se puede decir que el Derecho Fiscal ha sido un aliado muy importante, según los dictámenes constitucionales, en la búsqueda de la protección social y ambiental. Hay que ser consciente a saber que la doctrina fiscal de Brasil, no ha indicado los caminos, sugiriendo nuevos paradigmas en este sentido. Se consideró importante en este estudio, después de observar el panorama constitucional y la exposición de algunos conceptos, relatar la experiencia internacional y comparar con la realidad brasileña, sabiendo que el sistema tributario brasileño es peculiar y distinto de los demás. En este sentido, se propuso, precisamente para mostrar que es posible replantear el régimen fiscal, pero con la atención en los aspectos sociales y ambientales por la utilización de la extrafiscalidad tributaria.

Palabras clave: Derecho Fiscal y Ambiental; Normas; Principios; Experiencias.

REFERÊNCIAS

AYALA, Patryck de. **A Dimensão cultural do direito à água: povos indígenas, terras indígenas e recursos hídricos**. p. 297-298. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes e LEITE, José Rubens Morato. *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. 432 p.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 808 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 270 p.

CHESNAIS, François. **Tobin or not Tobin? Porque tributar o capital financeiro internacional em apoio aos cidadãos**. São Paulo: UNESP e ATTAC, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil**. p. 312-332. In: **Direito Tributário Ambiental**. TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005. 894 p.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques. **Curso de Direito da Energia**. São Paulo: Saraiva, 2009. 228 p.

_____. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005. 155 p.

FREITAS, Vladimir Passos de. **A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. 263 p.

HESSE, Konrad. **A Força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1991. 34 p.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010. 815 p.

_____. e TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade Socioambiental**. p. 73-123. *Revista de Direito Financeiro e Tributário*. n. 90. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. 263 p.

MYRBACH-RHEINFELD, Franz. **Précis de Droit Financier**. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910. 598 p.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito fiscal: por um Estado fiscal suportável, Estudos de Direito Fiscal**, Vol. II, Coimbra: Almedina, 2008. 232 p.

NETO, Joffre. **O Legislativo e o poder local**. p. 423-446. In: *Reforma política e cidadania*. BENEVIDES, Maria Vitória e KERCHER Fábio (Orgs.). São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2003.

OLIVEIRA JÚNIOR, José Alcebíades de. **Teoria Jurídica e Novos Direitos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. 154 p.

PONCELA, Ana Carrera. **Tributación ambiental: Estado de la Cuestión y Experiencia en España**. 2007. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2480545>. Acesso em 13.09.2010.

REALE, Miguel. **Filosofia Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2002. 749 p.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de Derecho Financiero I**: Introduccion. v 2. *Análisis estrutural del Derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. 231 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras em matéria ambiental**. p. 235-256. In: Direito Tributário Ambiental. TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005. 894 p.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. 351 p.

SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito - lições de Direito do Ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. 275 p.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos chamados “Tributos Ambientais”**. In: Direito Tributário Ambiental. TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva, social, política e fiscal** p. 27-39, In: Revista de Direito Tributário, n. 70. Ed. Malheiros, 1995.

_____. **Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental**. p. 31-54. In: Direito Tributário Ambiental. TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005. 894 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**. República Federativa do Brasil. Brasília, DF: 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172/66. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: 1966.

BRASIL. **Lei n. 6.938/81**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Brasília, DF: 1981.

BRASIL. **Lei n. 9.433/97**. Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, regulamenta o inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e altera o art. 1º da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. Brasília, DF: 1997.