

**Autor: Edson Luciani de Oliveira**

**A Ética no estudo conjunto do Direito Tributário e Ambiental. Alternativa para uma visão pragmática da justiça tributária**

La Ética en el estudio conjunto de derecho tributario y Ambiental. Alternativa para una visión pragmática de la justicia tributaria

**RESUMO**

Muitos ainda acreditam que basta a fria análise da norma para que o papel do intérprete se esgote, uma vez que a justiça nasceria, apenas, da interpretação sistemática do Direito Positivo, contemplando de modo estéril a norma já posta, acabada, mesmo suscetível a críticas. Além de tal análise, o jurista cumpriria um papel que não seria seu.

Há que se ter a noção que este tipo de “posicionamento do pensar jurídico” não mais se coaduna com as necessidades demandadas pelo Direito, principalmente ligado ao Financeiro ou Tributário. É urgente, então, dotar a legislação, a administração, a aplicação, e a fiscalização dos recursos tributários de paradigmas éticos os quais hoje estão mais próximos do Direito Ambiental em virtude de seu apelo solidário. É importante estudar, portanto, como a Ética pode fixar as reflexões e ações financeiro-tributárias em um quadro dinâmico e de pouca justiça social-econômica no contexto brasileiro. Seria dado o primeiro passo ao se concluir que tal tarefa é possível e necessária e a partir daí aceitar a análise tributária com a composição de elementos éticos. Difícil aceitar que no estudo do dever-ser jurídico tributário só haveria espaço para o lógico, sem elementos éticos em sua análise, mesmo no chamado momento “estritamente” jurídico. Esta é a tarefa que se propõe: acolher elementos éticos no estudo financeiro e tributário, com um perfil solidário do Direito Ambiental.

**Palavras-chave:** Direito Tributário e Ambiental; Ética; Valores; Justiça Tributária.

**RESUMEN**

Muchos creen, todavía, que basta el frío análisis de la norma para que el papel de intérprete se agote, una vez que la justicia nacería, solamente, de la interpretación sistemática del Derecho Positivo, contemplando de manera estéril la norma ya puesta, acabada, aún así sensible a las críticas. Allá de esto, el jurista podría cumplir un papel que no sería lo suyo. Hay que tener la noción que este tipo de "posición de pensar jurídico" ya no corresponde a las necesidades exigidas por el Derecho, principalmente conectado al Financiero o Tributario. Es urgente, entonces, dotar la legislación, la administración, la aplicación, y la fiscalización de los recursos tributarios de paradigmas éticos los cuales, hoy, están más cerca de Derecho Ambiental en virtud de su llamamiento solidario. Por lo tanto, es importante estudiar como la Ética puede fijar las reflexiones y acciones financiero-tributarias en un cuadro dinámico de poca justicia

social-económica en el contexto brasileño. Podría ser dado el primer paso para se concluir que esa tarea es posible y necesaria y después aceptar el análisis tributario con la composición de elementos éticos. Difícil aceptar que en el estudio del deber-ser jurídico tributario solamente habría espacio para el lógico, sin los elementos éticos en su análisis, incluso en el momento llamado "estrictamente" jurídico. Esta es la tarea que se propone: admitir elementos éticos en el estudio financiero y tributario, con un perfil solidario del Derecho Ambiental.

**Palabras-clave:** Derecho Tributario y Ambiental; Ética; Valores; Justicia Tributaria.

## 1. Introdução

### - Brevíssimo histórico do pensamento tributário e financeiro

Antes de se apresentar o tema principal, que é a importância e a carência do estudo da Ética/valor no Direito Tributário Brasileiro, cabe discorrer um pouco sobre o histórico do referido direito e, também, sobre o Direito Ambiental, justificando-se, ao final da introdução, o estudo conjunto.

Segundo Torres (1998, p. 173), citando Weber-Faz, o tributo é figura da época moderna, seria inútil procurá-lo em períodos anteriores.

Como se sabe, o tributo tem sua história vinculada à imposição aos vencidos nas guerras e, de fato, seria difícil estudá-lo sob o prisma de antigas épocas.

Mas, 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 1910<sup>1</sup> e o Direito Tributário (“parte” do Direito Financeiro) conte com um pouco mais do que isso, em virtude da Ordenação Tributária Alemã – *Reichsabgabenordnung* – de 1919<sup>2</sup>.

Estes seriam os marcos iniciais de estudo para o Direito Tributário Brasileiro, com influência originária europeia. Derivado da doutrina germânica, o pensamento tributário nacional contou posteriormente, também, com ensinamentos italianos em meados do século passado acompanhando a discussão entre os pensadores daquele país, pontuada por Giannini e Griziotti.

Griziotti<sup>3</sup> defendia a conjunção dos vários ramos do conhecimento, envolvendo o Direito Financeiro, a Ciência da Fazenda (Economia) e a Política Financeira. Pode-se dizer que no Brasil prevaleceu a doutrina de Giannini<sup>4</sup>, o qual não desenvolvia o estudo das atividades financeiras estatais de modo conjunto; preferia centrar-se naquilo eminentemente jurídico se assim se pode escrever.

Hoje pode-se asseverar que a doutrina brasileira encontra suporte em autores de diversas origens, entretanto, está enraizada em um raciocínio basicamente ligado ao positivismo normativo de Kelsen, posto que abre pouco espaço para análises éticas e de justiça relativas ao mundo jurídico tributário.

Por exemplo, Becker (1972, p. 79) em seu livro “Teoria Geral do Direito Tributário”, defendia:

Note-se que a alegação de que o princípio de justiça estaria implícito na totalidade

---

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

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

3 Griziotti (1958, p. 15-46).

4 Giannini (1956, p. 3-22).

do sistema jurídico, improcede porque o sistema jurídico, compõe-se exclusivamente de regras jurídicas cuja estrutura lógica e atuação dinâmica independem da justiça, de modo que a soma (a totalidade do sistema jurídico) das partes (as regras jurídicas) não pode estar subordinada a um princípio (a justiça) ao qual as partes (as regras jurídicas) não estão condicionadas.

A linha de raciocínio e a importante obra deste último autor continuam sendo referenciais para gerações de pensadores, a partir da metade do século XX, linha esta que se afasta metodologicamente de uma fundamentação de justiça e se acomoda nas ideias ligadas ao neopositivismo, pelo rigor que exige no estudo da linguagem aplicada ao direito, o que é fundamental para encartá-la na corrente de pensamento chamada Círculo de Viena como lembra Carvalho (2009, p. 20-66).

Do manifesto surgido da aduzida corrente de pensamento tem-se, segundo este último autor (2009, p. 23), que:

- a) colocar a linguagem do saber contemporâneo sob rigorosas bases intersubjetivas;
- b) assumir uma orientação absolutamente humanista, reafirmando o velho princípio dos sofistas: o homem é a medida de todas as coisas;
- c) deixar assentado que tanto a Teologia quanto a **Filosofia** não poderiam **ostentar foros de genuína validade cognoscitiva**, formando, no fundo, um aglomerado de pseudoproblemas.

De tal concepção emergem dois atributos essenciais:

- 1º) todo o conhecimento fica circunscrito ao domínio do conhecimento **empírico**;
- e 2º) a **reivindicação do método e da análise lógica da linguagem**, como instrumento sistemático da reflexão filosófica. (grifou-se)

Note-se como o raciocínio de Becker (1972, p. 18-20) demarca o mesmo caminho quando escreve sobre a atividade do jurista:

Conceituação do Direito – A Justiça nada tem de haver com a Teoria Geral do Direito, mas é precisamente é a Filosofia do Direito.

[...]

Momento Jurídico

[...]

A atividade do jurista consiste precisamente:

A) em analisar o fenômeno da criação do instrumento (regra jurídica), afim de orientar o criador (Estado) sobre a Arte de construí-lo e torná-lo praticável.

B) em analisar a consistência do instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua atuação. Isto significa: **investigar a estrutura lógica da regra jurídica**; constatar a sua atuação dinâmica e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação. A ciência do momento jurídico é a Teoria Geral do Direito.

[...]

Momento Post-jurídico: A atividade desenvolvida neste [...] momento é de natureza essencialmente filosófica e consiste no trabalho desenvolvido pelo filósofo para responder as seguintes perguntas:

O Bem comum de um determinado Estado, é autêntico ou falso?

O que é Justiça?

O instrumento (determinada regra jurídica) é justo ou injusto?

A ciência do momento post-jurídico (que procura responder estas perguntas) é a Filosofia do Direito.

(grifou-se)

Torres (1998, p. 176-178) relata que a partir da década de 1970, o pensamento ocidental volta a buscar o relacionamento entre Ética e Direito, pela Teoria dos Direitos Fundamentais e pela Teoria da Justiça. Vincula o pensamento de Rawls ao princípio da justiça; o de Dworkin ao princípio jurídico fundamental da igualdade que conduz à possibilidade de equilíbrio entre os direitos e a justiça, entre a igual distribuição de bens e o direito a igual tratamento quanto às decisões políticas sobre tais bens.

Mas ressalva que tal “virada kantiana” trazida ao Direito Tributário pelo prof. alemão Klaus Tipke não despertou interesse na doutrina tributária brasileira.

#### - **As gerações de Direitos e brevíssimo histórico do Direito Ambiental**

Quer-se fazer uma vinculação entre a Ética e os Direitos Tributário e Ambiental.

Com este fim, é interessante lembrar o estudo das gerações dos Direitos na lição de Bonavides (2006, p. 560-572) o qual considera que existiriam 4 gerações de Direitos:

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

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.

Pode-se acatar 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 1971<sup>5</sup> (art. 31).

Verificar-se-ia, neste caso, um interregno de 60 anos entre o “ato inaugural” do Direito Tributário e do Direito Ambiental.

E esta é a questão ou problema que se quer expor.

Mostra-se 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). E não se pode negar que houve um choque de gerações para se tratar concomitantemente ambos os temas.

Objetiva-se demonstrar que tais direitos, no momento em que acabam tendo espaços em comum, entremeados por princípios e valores que lhes são próprios, devem ser apreciados em conjunto sem se definir, *a priori*, quais são os princípios<sup>6</sup> (valores) e regras de ambos direitos, os mais importantes ou prevalentes (dentre eles e entre eles), pois apenas o caso concreto dirá, pela promoção dos fatos que se deseje induzir, (extrafiscalidade em sentido estrito, normas indutoras) e pela atitude ética que se queira imprimir à questão.

---

5 Segundo 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 Freitas (2005, p. 24-25) lembrou 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.**

6 Ávila (2010, p. 193) conclui que: “os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o **estado de coisas a ser promovido** e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. (grifou-se)

O presente estudo está justificado pela constatação da falta do elemento ético na análise tributária em razão do ensino adotado historicamente no Brasil caracterizado pelo afastamento dos critérios de justiça e de valor.

O método aqui adotado, em contrapartida, tentará religar tais temas, Direito Tributário, Ética (valor) com temáticas vinculadas ao Direito Ambiental com a pretensão de se ir além, não se aceitando o papel destinado ao jurista como mero examinador da validade ou da incidência da norma tributária.

## 2. O conceito de valor e sua carência no raciocínio tributário brasileiro

Destaque-se, mais uma vez, o texto acima de Becker quando afirma que uma das atividades do jurista consistiria em “*investigar a estrutura lógica da regra jurídica; constatar a sua atuação dinâmica e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação*”.

E agora complementem-se tal texto com o seguinte do mesmo autor (1972, p. 80):

Diante da regra jurídica, o jurista, ao interpretá-la, emite um juízo de fato (histórico). Primeiro: constata se ela é válida; note-se que a regra jurídica não foi, nem está sendo criada por este jurista que a interpreta, portanto sua existência (com ou sem validade) é um fato preexistente a este jurista. Segundo: se o jurista constatou a existência da validade (juridicidade), então, passa a investigar se houve, ou não, a incidência da regra jurídica; e se ocorreu a incidência, verifica se existe, ou não, a irradiação da eficácia jurídica (efeitos jurídicos); e se há a eficácia jurídica, procede à análise de seu conteúdo. Tudo isso aconteceu sem subordinação à ação, à vontade e ao juízo de **valor** do jurista que está interpretando a regra jurídica. (negritou-se)

A partir deste quadro cabe questionar como o jurista pode executar todo este caminho sem efetuar um juízo de valor<sup>7</sup>.

Mas seria mesmo possível e comum tal falta de subordinação valorativa? O jurista realmente não efetua juízo de valor ou, melhor, o juízo de valor seria a antecipação de um julgamento ético para o caso concreto? A valoração<sup>8</sup> dar-se-ia apenas no chamado momento “*Post-jurídico*”?

Ao interpretar, o jurista teria em suas mãos todas as regras jurídicas perfeitamente acabadas (positivadas) e o manejo dos princípios (ligados a valores) seria desnecessário “para constatar a sua atuação dinâmica e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação”?

Inicie-se tal perquirição a partir da neurobiologia com base nas palavras de Heemann (2001, p. 48) que abordou em várias acepções o termo “valor” em seu livro “Natureza e Ética”:

Singular a posição do Prêmio Nobel de Medicina de 1973, Konrad Lorenz. Mediante um aparente sincretismo das perspectivas teleonômica e intuitiva, afirma a existência de valores imanes ao mundo real. São as percepções e sensações valorativas (*Wertempfindung*) apriorísticas, geneticamente programadas. Com base em informações neurobiológicas, acredita que a percepção da *gestalt* axiológica se localiza no hemisfério esquerdo do cérebro, junto a grande parte das experiências vividas.

7 O direito só pode ser compreendido no âmbito da atitude referida de valor (RADBRUCH, 2010, p. 11)

8 Um estudioso no mundo físico-natural não toma posição, positiva ou negativa, *perante* o fato, porque é seu propósito captá-lo em sua objetividade. Quando, porém, o homem, perante os fatos, toma uma posição, estima o mesmo fato e o situa em uma totalidade de significados, dizemos que surge propriamente o fenômeno da compreensão. Não se trata de explicar o fenômeno nos seus nexos causais, mas de compreendê-lo naquilo que esse fato, esse fenômeno “significa” para a existência do homem: o ato de valorar é componente intrínseco do ato de conhecer. (REALE, 2002, p. 210)

Da neurobiologia, pode-se afirmar que haveria, então, sensações valorativas “apriorísticas” inerentes ao homem. Note-se que não se está a falar apenas sobre conformações éticas ao ambiente natural e social, mas sim sobre componentes e informações neurobiológicas imanescentes.

Relativamente ainda à neurobiologia, Dussel (2007, nota 38, p. 149), para desenvolver um critério material ético, e com agudeza estremada, anotou o seguinte:

Os “valores” [...] encontram-se nas relações estruturais de grupos neuronais (produto de categorização perceptual, e posteriormente categorização conceitual), que se situam nos órgãos da avaliação-afetiva ou em certos “mapas” do córtex e que determinam a constituição do “objeto” (ou dos “juízos” restantes) enquanto são “ajuizados” em referência a que se oponham ou permitam a sobrevivência humana, e isto nos diversos momentos (perceptual, conceitual, decisório prático consciente, autoconsciente, lingüístico, ético-cultural e histórico institucional, etc.) do ato humano (desde os momentos vegetativos até os políticos, econômicos ou artísticos, para citar alguns, reconhecendo-se as diferenças essenciais entre cada um deles). Como já se pode suspeitar, estamos falando de um “critério de verdade universal” (nada “caprichoso”, caótico ou só movido pelo “egoísmo”: sobrevivência humana e egoísmo se opõem e não têm nada a ver como tais um com outro) inscrito instintiva e cultural ou adquiridamente na própria “afetividade” cerebral (o que destruiria toda a estratégia argumentativa de Kant [...] no começo do Livro I da *Crítica da Razão Prática*)

Claro que este enfoque tangencia uma teoria evolucionária. Entretanto, é preciso dizer que, do ponto de vista neurobiológico, é inegável a existência intrínseca dos valores em qualquer análise humana. Mas outras acepções do termo “valor” podem ser buscadas.

Reale (2002, p. 195-207), embora não dedique muitas linhas ao aspecto neurobiológico, divide as Teorias sobre o “Valor” em subjetivas, de caráter psicológico; e objetivas que se subdividiria em sociológica, ontológica e histórico social.

A teoria de caráter psicológico corresponderia a uma ordem de preferências psicologicamente explicável, pela desiderabilidade. Valioso seria aquilo que causaria prazer, suscitaria o desejo. Sinteticamente os valores existiriam como resultado ou reflexo de motivos psíquicos.

A teoria sociológica consideraria que os valores não diriam respeito a um produto de um indivíduo empírico, mas deveriam ser um resultado, tendo-se a sociedade como um todo, como expressão de crenças ou desejos sociais.

No ontologismo histórico, os valores representariam um ideal em si e de per si, e seriam descobertos pelo homem através da História.

Mais interessante é a teoria histórico cultural pela qual se entende que o valor não se compreenderia sem referência à história. Os valores não seriam objetos ideais, modelos

estáticos e entre valor e realidade não existiria um abismo porque entre ambos existiria um nexos de polaridade e de implicação de tal modo que a “História não teria sentido sem o valor”.

Com esta breve visita à Teoria do Valor fornecido por Reale quer se destacar uma visão de valor relacionada ao intrínseco, imanente ao que é humano. Não se pode concebê-lo como algo meramente abstrato, formal, ou apenas psíquico, sem contexto histórico-social, desiderabilidade, sem a presença do elemento de mediação humana posicionado entre o conhecimento e o axiológico. A inexistência do “valor” na análise tributária ou jurídica somente se pode admitir como dogma.

O saber, conhecer, decidir, passa pelo “valorar” conforme se depreende do quadro formado acima.

Difícil aceitar então que o jurista não estaria subordinado a valores quando interpreta.

Talvez o jurista não deva emitir um juízo ético conclusivo ou definitivo em relação à norma posta, mas isto é muito diferente da afirmação de que não haveria subordinação a valores na interpretação de tal norma.

Pode-se entender a posição metodológica em se enquadrar a Teoria Geral do Direito nestes termos como doutrina Becker.

Mas, o que se quer colocar em dúvida é a possibilidade de se contar com a valoração apenas no “*post jurídico*” (conforme nomenclatura utilizada por este último autor) e negar tal possibilidade no momento da interpretação da norma mesmo tendo-se em conta tal enquadramento teórico.

Este questionamento evidencia a importância da valoração envolvida em todo exame jurídico existente e permite que se siga o caminho antes estabelecido.

### 3. Natureza, Direito e Valor/Ética

Importa destacar algumas distinções extraídas dos raciocínios de Radbruch (2010, p. 13 a 24) que relaciona:

A Natureza ao “ser”;

O Direito ao “dever ser” e

O Valor ao “que se pode e o que se quer”.

Não se quer aqui retomar, desnecessariamente, o tema já vencido da derivação lógica do “*dever ser*” pelo “*ser*”, a denominada “*fálacia naturalista*” (os princípios e normas éticas “*seriam*” derivados da natureza mediante os passos formais da lógica) denunciada por Hume, em 1740, e assim denominada por Moore em 1903 como lembra Heemann<sup>9</sup> (2001, p. 36) que, aliás, tratou deste tema de modo formal no capítulo específico de seu livro envolvendo a Natureza e Ética.

Este último autor (2001, p. 43 a 44) conclui que: “[...] *a ética não é apenas uma questão formal; possui um conteúdo que vem de um sujeito valorizante...*”

Neste estudo não será feita uma abordagem exclusivamente formal. Ao mesmo tempo não será a natureza considerada como todo fundamento para a criação de normas, pois a existência da Ética, dos valores<sup>10</sup> estarão presentes como alicerces deste trabalho.

O que se quer evidenciar é que são campos distintos e que se entrelaçam quando se trata de “ser” natural, “dever ser” normativo como ponto de partida e “o que se pode e o que se quer” .

Esta última expressão é que diz respeito à Ética para este estudo.

Radbruch (2010, p. 6 e 12), após mencionar a atitude cega a valores exercida de modo metodológico pelo pensamento das ciências naturais, se referiu a três considerações possíveis do Direito:

- a consideração que se refere a valores, a do direito como fato cultural – que forma a essência da ciência do direito;
- a consideração valorativa, a do direito como valor cultural – que caracteriza a filosofia do direito e finalmente

---

9 Livro “Natureza e Ética”, capítulo “Apelos à natureza: a falácia naturalista” (p. 35 a 44).

10 um conceito de ciência que admitisse como “adequados” apenas os enunciados produzidos no âmbito da lógica ou da matemática ou dos factos constatados pela experiência revelar-se-ia excessivamente redutor, não só relativamente à ciência do Direito, mas também face às outras ciências do espírito, que igualmente tratam da interpretação e análise da conduta humana. [...] deverá ficar patente que a ciência do Direito desenvolve por si métodos de um pensamento “orientado a valores”, que permitem complementar valorações previamente dadas, vertê-las no caso singular e orientar a valoração que de cada vez é exigida, pelo menos em determinados limites, a tais valorações previamente achadas. (LARENZ, 1983, p. 3)

- a consideração do direito como superadora do valor, a da sua essência ou de sua falta de essência – que é a tarefa de um filosofia religiosa do direito.

O que se traz à colação com mais destaque é o segundo item “a consideração valorativa, a do direito como valor cultural” uma vez que tem correspondência com o sentido ético antes referido “o que se pode e o que se quer”.

Claro que evitar-se-á a Ética sem fundamentação, em que “os valores dão à ética a fé na ética sem justificação exterior ou superior a ela mesma”, envoltos em um “*self-service normativo*” como ressalva Morin (2011, p. 27) ao citar Pierre Legendre.

Na profundidade dos raciocínios de Dussel (2007, p. 141) pode-se apontar, preliminarmente, que: “O viver transforma-se assim de um critério de verdade prática numa exigência ética: no *dever-viver*”.

Este último, autor para fundamentar a escolha de seu princípio ético-material universal<sup>11</sup>, escreve (2007, p. 142-143):

A ética cumpre a exigência urgente da sobrevivência de um ser humano autoconsciente, cultural, auto-responsável. A crise ecológica é o melhor exemplo: a espécie humana decidirá “corrigir” ética ou auto-responsavelmente os efeitos negativos não-intencionais do capitalismo tecnológico devastador ou a espécie como totalidade continuará seu caminho rumo ao suicídio coletivo.

**Estabelecido este enfoque, passa-se a abordar a Ética como fundamento para o desenvolvimento de raciocínios tributários e de plano considera-se primordial descrever e aceitar o ponto de partida de tal raciocínio que passa, aproveitando-se os dizeres de Dussel, pela “exigência urgente da sobrevivência”, acrescentando-se ainda a convivência adequada com a natureza como outro elemento complementar para esta análise de tal sobrevivência humana.**

Em razão deste ponto de partida, os princípios, regras e postulados passam a convergir para este ponto, mesmo tendo-se em conta a incerteza ética na relação intenção-ação, inerente a tal exame.

A propósito, Morin, ao estudar a incerteza ética (2011, p. 40-54), aponta para a “ecologia da ação” (toda a ação escapa cada vez mais, à vontade do seu autor na medida em que entre no jogo das inter-retro-ações do meio onde intervém); para o limite da previsibilidade; para a dupla e antagônica necessidade do risco e da precaução; para os efeitos

---

<sup>11</sup> Descrição inicial do que Dussel (2007, p. 143) chama de **princípio material universal da ética**:

Aquele que atua eticamente *deve* (como obrigação) produzir, reproduzir e desenvolver auto-responsavelmente a vida concreta de cada *sujeito humano numa comunidade de vida*, a partir de uma “vida boa” cultural e histórica [...] que se compartilha pulsional e solidariamente, tendo como referência última toda a humanidade, isto é, é um enunciado normativo *com pretensão de verdade prática* e, além disso, com *pretensão de universalidade*.

colaterais, e para a incerteza na relação entre os fins e os meios envolvidos, mas ao final conclui que “em múltiplos campos e casos não podemos superar a aporia ética; devemos viver com ela e saber estabelecer normas transitórias ou decidir, ou seja, apostar.”

Não se tem a pretensão de se estabelecer o melhor e definitivo fundamento, mas será buscado, de qualquer modo, um caminho que se entende que seja melhor, sugerindo opções diante das circunstâncias enfrentadas.

Ao se destacar estas linhas, pretende-se acolher a ideia de que, ao se “contar” com elementos éticos, também se deve contar com a frustração de se ver os fins desejados não alcançados, posteriormente submetidos a críticas em razão do método, de seus efeitos colaterais e possivelmente dos efeitos negativos que possam ocorrer em virtude das premissas iniciais escolhidas.

Mas o intuito é justamente o dialético, para não se ficar no lugar comum e insuficiente do exame da validade ou invalidade da regra jurídica, da incidência ou não incidência da norma.

Este talvez seja o maior desafio.

#### **4. Fim ético perseguido pela norma tributária em nome da sobrevivência humana e convivência com a natureza.**

##### **A extrafiscalidade como ferramenta para a indução de condutas.**

Questiona-se se ainda haveria tempo ou energia para se debater e se escolher apenas entre a liberdade ou igualdade como princípios fundamentais, optando-se, deste modo, entre posições políticas contemporâneas desde o libertarismo (que se opõe ao uso de esquemas de tributação redistributiva para implementar uma teoria liberal de igualdade e ainda apregoam que o mercado seria inerentemente justo<sup>12</sup>) até o marxismo que interessa abolir a propriedade privada dos recursos de produção.

Sem alarmismos desnecessários, talvez tenha-se que pensar em alternativas éticas no sentido já gravado “do que se pode e o que se quer”.

A tutela ambiental se justifica em razão da qualidade de vida (sobrevivência em um grau mais raso) e da degradação ambiental que pode ser observada pelo desmatamento, poluição, do ar, das águas, do solo e paisagem<sup>13</sup>.

O Relatório Brudtland<sup>14</sup>, elaborado em 1987, no âmbito das Nações Unidas, já indicava propostas para o desenvolvimento sustentável que foi concebido da seguinte forma: “o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades”.

Entretanto, há que se concordar com Sen (2009, p. 251), ao citar Solow<sup>15</sup>, que tal conceito deve ser melhorado, entendendo-se que para manter a preservação e quando for possível, expandi-la, há que se fazer com liberdade e capacidade das pessoas atuais, mas sem comprometer a capacidade das futuras gerações com similar ou maior liberdade.

Portanto, qualquer esforço com este desiderato possui legitimidade.

Há que se tratar agora do tema tributário.

---

12 Ver Kymlicka (2006, p. 119).

Segundo a teoria da titularidade de Nozick: se supusermos que todos são titulares dos bens que possuem atualmente (suas “posses”), então, uma distribuição justa é simplesmente qualquer distribuição que resulte das trocas livres das pessoas. Qualquer tributação que resulte de uma situação justa por meio de transferências livres é, por sua vez, justa. O governo tributar estas trocas contra a vontade de qualquer um é injusto, mesmo que os tributos sejam usados para compensar os custos extraordinários das deficiências naturais imerecidas de alguém. A única tributação legítima é a que se destina a levantar receitas para manter as instituições de fundo necessárias para proteger o sistema de livre troca – por exemplo, o sistema de polícia e o de justiça necessários para fazer cumprir as trocas livres das pessoas (KYMLICKA, 2006, p. 122).

13 Ver Silva (2008, p. 28)

14 Disponível em: <http://www.un.org/documents/ga/res/42/ares42-187.htm>. Acesso em 20.03.2012.

15 Tradução livre para: *to encompass the preservation, and when possible expansion, of the substantive freedoms and capabilities of people today ‘without compromising the capability of future generations to have similar – or more – freedom’.*

É de extrema importância frisar que todo o sistema tributário nacional está disposto tendo-se em conta a manutenção do Estado e o suporte a suas Políticas Públicas, seus gastos.

O pensamento tributário atual no Brasil está basicamente voltado para o aspecto da arrecadação estatal deixando pouco espaço para se debater o Direito Tributário e suas ferramentas de extrafiscalidade.

Cabe, antes de desenvolver qualquer raciocínio, expor o entendimento sintético que se pode extrair dos ensinamentos de Schoueri (2005, p. 25-34) sobre um enfoque pragmático acerca da extrafiscalidade e normas tributárias indutoras.

Todas as normas tributárias podem ter função arrecadatória, mas algumas delas podem ter função simplificadora (declaração simplificada no imposto de renda, por exemplo) ou ainda extrafiscal. Em sentido lato, a extrafiscalidade abrangeria as funções indutoras de comportamento (por exemplo, tributar com mais intensidade atividades nocivas ao meio ambiente), as vinculadas à distribuição de renda, de proteção à indústria ou outras atividades empresarias, etc. Em sentido estrito, a extrafiscalidade diria respeito apenas às normas indutoras de comportamento. Prefere-se aqui, portanto, utilizar normas tributárias indutoras para precisar o objeto de estudo.

Desenvolvimento sustentável seria o objetivo perseguido pelas políticas do país, buscadas por suas instituições e opções jurídicas constitucionais.

Assim, a política fiscal é determinante para o país, pois, as ações políticas-administrativas objetivam alcançar o progresso social, o bem comum, a sobrevivência e convivência com a natureza.

Nesse passo, a extrafiscalidade pode contribuir como ferramenta jurídico-tributária no desenvolvimento da sociedade. Pode induzir condutas, estabelecer tributos desoneradores das atividades menos poluentes, isenções, reduções de base de cálculo, etc.

No século XIX a extrafiscalidade (sentido lato) vinculava-se à ideia de distribuição de riqueza como pensava Adolph Wagner ou ainda como propulsor de mudanças sociais no raciocínio de Edwin Seligman<sup>16</sup>. Hoje os temas relativos à extrafiscalidade são mais abrangentes e vão além dos citados.

A extrafiscalidade denota um interesse que vai além do interesse arrecadatório. Seria a negação do aspecto meramente arrecadador. Já as normas indutoras dizem respeito à opção do legislador em criar normas dirigidas a incentivar condutas. Há um aspecto psicológico que determina opções por parte das atividades do contribuinte (momento pré-jurídico - valor).

---

<sup>16</sup> Ver Marins e Teodoroviz (2010, p. 78-79)

Tem grande vinculação com a intervenção no domínio econômico, pois, as atividades que se coadunem com a opção legislativa estatal serão beneficiadas na cadeia econômica.

Os limites serão dados pela aceitação da sociedade, seja pela recepção das empresas em sopesarem as vantagens e desvantagens nas condutas sugeridas, seja, principalmente, pelos limites econômicos e socioambientais estabelecidos.

Embora alguns doutrinadores<sup>17</sup> entendam que não haveria espaço para a criação de impostos “verdadeiramente” ecológicos, parte-se do princípio que não haveria necessidade de nova outorga constitucional tributária para tanto. Existiria a possibilidade infraconstitucional de se incorporar elementos extrafiscais. Realmente não se vislumbra a adoção de novos tributos, eminentemente ecológicos perante o atual sistema tributário, mas o reexame do ordenamento e a utilização de elementos extrafiscais com preocupações socioambientais é de grande interesse.

O art. 60, §4º (“cláusulas pétreas”) da Constituição Federal 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 arrecadatários.

Se se entende que a legislação constitucional tributária não está apta a receber dispositivos ambientais, em razão de forma rígida de mudança, 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 não se vê motivos para que o sistema constitucional tributário brasileiro não seja repensado para atender estes anseios socioambientais.

Mesmo sem eventual mudança no quadro constitucional, repita-se, é possível repensar o direito positivado brasileiro por meio de mecanismos infraconstitucionais.

A atual Constituição Federal no seu Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira, precisamente em seu Capítulo I, Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, estabelece:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

VI - **defesa do meio ambiente**;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

---

<sup>17</sup> Ver por exemplo, Tôrres (2005, p. 109):

[...] sobre os limites constitucionais e reclamos da competência ambiental, não encontramos, à luz da nossa Constituição, espaço para a criação de alguma espécie de “imposto” ecológico, salvo eventual exercício de competência residual da União (art. 154, I), nos limites dessa hipótese, tampouco a criação de fundos a partir dos impostos já existentes, haja vista a limitação do art. 167, IV, da CF.

E o *caput* do art. 225 de nossa Carta Magna prevê:

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**.

Tais dispositivos constitucionais servem de base para que se abram várias indagações e de posse dos raciocínios desenvolvidos sobre o entrelaçamento entre Ética, Direito tributário e Ambiental, pode-se efetuar alguns exercícios perante a norma infraconstitucional.

Nas linhas seguintes ilustra-se o que até agora foi exposto.

#### 4. Ilustração exemplificativa sobre a importância dos elementos éticos no Direito Tributário tendo-se em conta, também fatores ambientais

A tributação do ICMS é adequada quando atinge a cadeia produtiva/consumidora do país? A lei tributária contemplaria uma preocupação ambiental ou sua existência se dá apenas em razão da fiscalização fazendária ou por motivos arrecadatários em um estado meramente fiscal<sup>18</sup>?

Do texto da atual Constituição Brasileira se extrai:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Focando-se apenas nas alíquotas<sup>19</sup> do ICMS que podem ser seletivas em razão de seus produtos e serviços.

Observe-se a Lei Estadual do ICMS do Paraná<sup>20</sup> (Lei 11.580/96).

---

<sup>18</sup> Interessantes as palavras de Nabais (2005, p. 24-29) que leciona:

Mas, falar em estado fiscal, é falar de impostos.

[...]

numa formulação negativa, a idéia 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)

<sup>19</sup> Embora se saiba que existem outros mecanismos que podem desoner a carga tributária em diversos setores, de modo geral, como redução de base de cálculo, crédito presumido, etc.

<sup>20</sup> Disponível em <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7200511580.pdf>. Acesso em 12.02.2012.

No caso de alimentos (art. 14, II, “c”, “d” e “f”) , produtos para higiene e farmácia (art. 14, II, “g” e “h”), material escolar (art. 14, II, “a”) possuem alíquota de 12% sobre suas respectivas operações.

E a energia elétrica e os serviços de telecomunicações são tributados pela alíquota de 29% (art. 14, V, “a”). Note-se que a energia está envolvida em todo e qualquer processo de produção industrial e comercial, bem como a utilização dos serviços de comunicação em menor ou maior medida.

Do ponto de vista ético e ambiental, não seria razoável estender a um número maior de pessoas e empresas, universalizando-se o acesso à energia e telecomunicações, pela redução da alíquota a um menor custo?

Claro, haveria um maior impacto na utilização dos recursos. Mas por algum mecanismo poderia ser incentivado o uso de energia de origem menos poluidora e a tributação estaria sendo desconcentrada para outros setores. Afinal, os produtos finais que hoje são tributados com alíquota mais baixa, como por exemplo, alimentos, produtos farmacêuticos, etc., dependem da energia e dos serviços de telecomunicações em todo o processo até chegar ao consumo.

Ademais o acesso à energia representaria a melhoria da saúde, das condições de trabalho, repercutindo diretamente na vida das pessoas de diferentes formas. E também para o Estado no sentido de que menos esforços deveriam ser dirigidos para estas áreas em forma de recursos remediadores.

Na realidade, deve-se atentar para os recursos naturais básicos como a água, as fontes de energia, recursos minerais básicos de produção para se refletir sobre a adequada tributação. Não basta examinar o produto ou a prestação do serviço final. Devem ser levados em conta os processos produtivos, materiais, métodos, etc.

Enfim, ao se interpretar a norma, pode-se afirmar que o ICMS estaria sendo seletivo neste exemplo apontado?

Adotando-se a linguagem de Becker (1972, p. 19), anteriormente citada, quando se refere “a analisar o fenômeno da criação do instrumento (regra jurídica), afim de orientar o criador (Estado) sobre a Arte de construí-lo e torná-lo praticável” e sobre a “atuação dinâmica e os efeitos jurídicos resultantes desta atuação [da regra]” questiona-se se este quadro foi observado em relação à seletividade.

Com mais precisão, a seletividade efetivamente existiu do ponto de vista eminentemente jurídico?

Note-se que o que se tratou aqui não se limitou, apenas, a verificar a validade ou a incidência da norma tributária. Partiu-se do exame constitucional da seletividade da alíquota do ICMS. Logo após, examinou-se sua aplicação na legislação infraconstitucional e é de se questionar se o comando constitucional foi efetivamente seguido. Ou seja, se a alíquota não é seletiva, como aplicá-la?

Este quadro não precisa ser examinado após a incidência tributária (por um mecanismo de retroação). E este é o ponto. Um exame prévio pode constatar tal incongruência. Não é necessário que se avalie os reflexos tributários, somente, após a incidência tributária pelo resultado social e econômico da norma. O raciocínio jurídico tributário deve se efetuado no momento estritamente jurídico e só pode ser efetuado por meio de valores, estes relacionados a aspectos éticos e de justiça. Repita-se que o papel do jurista deve ir além do exame da validade ou não de uma norma.

Mas, o fundamental é conciliar a necessidade humana com a adequada utilização dos recursos naturais para que os mesmos não se esgotem. Os interesses econômicos e arrecadatórios têm relevância, mas tais interesses não farão sentido se os recursos naturais venham a se esgotar. A função da extrafiscalidade por meio da modulação das alíquotas nesse caso é de importância patente.

## **Considerações Finais**

O Direito Tributário brasileiro ainda trilha o caminho demarcado pela doutrina europeia com passos neopositivistas adotando o uso rigoroso da linguagem como norte e muitas vezes não percebe ou não quer perceber os avisos éticos no caminho.

O Direito Ambiental, em contrapartida, possui fundamentos mais amplos, com senso de coletividade, baseados em um sentimento que relaciona o homem e a natureza, com sentido de urgência e de fraternidade ecológica.

A Ética cumpre um papel de amálgama, de aproximação, idealista talvez, mas de premência frente à convivência e a sobrevivência humana terrena.

Conclui-se que somente com a Ética se pode justificar a elaboração da norma tributária, sua interpretação e aplicação; afastando tal conclusão de uma vinculação forçada a antigos conceitos do Direito Natural. Há que se entender que as premissas são outras, as quais, hoje, atreladas a princípios éticos.

Neste estudo não se teve a pretensão de estabelecer o único ou melhor caminho. A ideia foi justamente abrir o debate para que sejam inseridos novos elementos na análise do Direito, com apoio no estudo do Valor e da Ética e não apenas no momento chamado de “*post-jurídico*” mas em todos os momentos em que o intérprete se depara com o fato e com a norma; no momento post-jurídico e não somente no chamado estritamente jurídico. O Valor também está latente no momento da confecção da norma positiva, desnecessário dizer.

Este quadro ilustra o desafio que se quer abraçar e estes não foram sequer os primeiros passos, apenas os primeiros raciocínios para dar esses passos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DUSSEL, Enrique. **Ética da Libertação – na idade da globalização e da exclusão**. Petrópolis: Vozes, 2007.

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

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Torinese, 1956.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Madrid – Espanha: Instituto Editorial Reus, 1958.

HEEMANN, Ademar. **Natureza e Ética**. Curitiba: Editora da UFPR, 2001.

KYMLICKA, Will. **Filosofia Política Contemporânea**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1983.

MARINS, James e TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade Socioambiental. *In*: BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ano 18-90-janeiro – fevereiro 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 73-123.

MORIN, Edgar. **O método 6. Ética**. 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 2011.

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

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

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo : Saraiva, 2002.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. São Paulo: Forense, 2005.

SEN, Amartya. **The Idea of Justice**. London: Allen Lane - Penguin Books, 2009.

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

TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. *In*: SCHOEURI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-196.