MEIO AMBIENTE E TRIBUTAÇÃO: COMO O INSTRUMENTO ECONÔMICO TRIBUTO PODE EFETIVAR O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE SADIO

Marianna de Queiroz Gomes
Mestranda em Direito e Ordem Constitucional pela UFC. Especialista em Processo Civil pela Unichristus. Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza.
Contato: mariannaqueiroz@yahoo.com.br

ENVIRONMENT AND TAXATION: HOW THE ECONOMIC TOOL TAX CAN PUT INTO EFFECT THE FUNDAMENTAL RIGHT TO A HEALTHY ENVIRONMENT

RESUMO

Objetiva investigar como a tributação ambiental pode promover valores e efetivar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e, com isso, auxiliar a implementação do desenvolvimento sustentável. Contextualiza a questão ambiental a partir do referencial de sociedade de risco. Expõe o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado previsto na CF/88. Indica a obrigação constitucional ética e jurídica de elaboração de políticas públicas ambientais pelo Estado Democrático de Direito brasileiro. Relaciona tributação, indução fiscal, externalidades e extrafiscalidade. Estabelece o tributo como possível instrumento de intervenção indireta do Estado na Economia. Esclarece conceitos, princípios e possibilidades da tributação ambiental. Enumera e analisa os princípios norteadores do Direito Ambiental Tributário. Tangencia casos concretos de tributação ambiental, relatando seus méritos e aspectos problemáticos já descritos na doutrina e observados pela pesquisa, em especial ICMS e IPTU verdes. Constrói uma pesquisa exploratória, com coleta de dados bibliográfica e documental, de procedimento monográfico.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação ambiental; indução fiscal; direito fundamental ao meio ambiente sadio.

ABSTRACT

Aims to examine how environmental taxation can promote values and commit the fundamental right to an ecologically balanced environment and thereby assist the implementation of sustainable development. Contextualizes the environmental issue from the benchmark risk society. Exposes the fundamental right to an ecologically balanced environment provided in CF/88. Indicates the legal and ethical constitutional obligation of environmental policy-making by Brazilian democratic state of law. Relates taxation, fiscal inducing, externalities and extrafiscality. Establishes tribute as a possible tool for indirect intervention of the state in the Economy. Clarifies concepts, principles and possibilities of environmental taxation. Lists and analyzes the guiding principles of the Environmental Tributary Law. Tangencies specific cases of environmental taxation, reporting their merits and problematic aspects already described in doctrine and observed by the survey, especially green ICMS and IPTU. Constructs an exploratory research with bibliographic and documental data collection, in a monographic procedure.

KEYWORDS: Environmental taxation; fiscal inducing; fundamental right to a healthy environment.

1. Introdução

Observa-se que a nossa civilização passa por uma crise ambiental sem precedentes. Nesse momento de escasseamento de recursos ambientais e de reavaliação do nosso, assim chamado, "desenvolvimento econômico", a conservação da natureza está na ordem do dia. A questão ambiental é notícia todos os dias nos jornais, é tema de conferências, é preocupação diária de nossos governantes, e ainda de um sem número de ONGs. Nossos panoramas social, político, econômico e cultural nos mostram que é urgente a mudança de comportamentos quanto ao meio ambiente.

Essa inquietação é tão socialmente sentida que está transformando os padrões de compra de consumidores; no meio empresarial, a preocupação com o meio é valor agregado a marcas, e recursos naturais são até moeda de comércio hoje, com o *trading* dos créditos de carbono. De não menos importância, temos os conflitos geoecologicamente orientados, com a disputa por fontes estratégicas de energia. Mencione-se, ainda, o prognóstico, um pouco apocalíptico, mas cada vez mais factível hoje, das guerras pela água.

Assim, duas premissas ganham destaque: a um, nosso modelo de desenvolvimento tem problemas estruturais sérios; e, a dois, o meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito que precisa, para o bem da espécie humana, ser efetivado. Partindo dessas ideias, é fatal concluir que existe a necessidade de pensarmos como pode o Estado, ente a quem cabe, por definição, a busca do bem comum, ajudar a equacionar a questão ambiental.

Observando no instrumento econômico tributo uma ferramenta relevante à disposição do Poder Público para correção de desvios do mercado, percebe-se que externalidades da atividade econômica podem ser reparadas por meio da tributação ecologicamente orientada.

Ganha corpo o que se convencionou chamar *tributação ambiental*, e esse é assunto que adquire cada vez mais relevo no Brasil. Observa-se esse fato pelo número de obras lançadas sobre o tema nos últimos dez ou vinte anos, além da quantidade de simpósios e encontros acadêmicos acerca da matéria. Na *práxis*, já se verificam, também em nossa história mais recente, instrumentos normativos da atividade tributária de viés ambiental. Todavia, para o desenvolvimento e aprimoramento do tema, este precisa ser melhor maturado, mais pensado e discutido academicamente, com a avaliação científica de seu embasamento e de seus recentes resultados.

Existe a necessidade de bons estudos sobre o Direito Ambiental Tributário em nosso Sistema Constitucional, de forma a se desenvolver soluções úteis dentro do nosso

ordenamento. Devem-se harmonizar as finalidades e princípios da tributação de viés ambiental com os preceitos de nosso direito posto, no sentido de construir uma teoria sólida e coerente, pois só assim será viável sua aplicação prática.

Contextualizando a questão ambiental na atualidade em paralelo ao dispositivo constitucional que prescreve o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, busca-se estabelecer, por dedução, a necessidade de efetivação desse direito. O estado democrático de direito pressupõe um modelo estatal que consiga efetivar direitos fundamentais, ao risco de ataque frontal à teleologia da fórmula política. Assim, o colapso ecológico engendrado pela modernidade acaba por constituí-lo em um Estado juridicamente obrigado a construir políticas públicas ambientais, sob pena de ineficácia do direito fundamental prescrito, com perda de legitimidade e coerência internas.

Partindo da leitura da doutrina de referência sobre a matéria, vincula-se a efetivação do direito ao meio ambiente sadio a princípios de Direito Ambiental Tributário. Desenvolvendo esse raciocínio, analisa-se como o Estado pode intervir na Economia, através de instrumentos fiscais para mitigar externalidades negativas do sistema econômico, efetivando, dessa maneira, o direito fundamental em comento e contribuindo para a evolução a um desenvolvimento sustentável.

Do exposto, pretende-se realizar uma pesquisa bibliográfica e documental, de objetivo exploratório, sobre como o instrumento econômico tributo pode efetivar o direito fundamental ao meio ambiente sadio, à medida que corrige externalidades e estimula condutas socialmente adequadas. Os métodos serão monográficos quanto ao procedimento e prioritariamente dedutivos no que toca à abordagem.

2. Considerações sobre a necessidade de efetivação do direito fundamental ao meio ambiente sadio

O homem é absolutamente dependente da natureza, pois não respira sem ela. Por outro lado, vivemos um contexto de superexploração da natureza, com nossa ideologia consumista, corolário de uma produção industrial cada vez maior, produto ainda de um desenvolvimento tecnológico e científico nunca antes visto. As necessidades são infinitas, ao passo que os recursos naturais são escassos. Por outro ângulo, a população humana cresce em escala nunca antes experimentada.

Em outra visão do prisma, nossa tecnologia e ciência avançam, mas seu emprego, com os alimentos transgênicos, a energia nuclear, a construção de projetos de grande impacto

ambiental, criam riscos sociais e ameaçam a própria sociedade a quem deveriam proteger. Nosso modelo de desenvolvimento, em cuja contabilidade não costuma estar posta a variável ambiental, mostra-se matematicamente insustentável a médio e longo prazos. Não se pode esquecer ainda da desigualdade social, alimentada pelo atual modelo de desenvolvimento (SILVA-SÁNCHEZ, 2010). Está posta a questão ambiental.

A preocupação com o meio ganha relevância na segunda metade do século passado, especialmente depois da crise do petróleo e de desastres ambientais motivados por contaminação nuclear. Nesse momento histórico, nosso modelo de desenvolvimento, calcado no ideal liberal e produto da Revolução Industrial do século XIX, começa a dar claros sinais de desgaste. Com efeito, a contemporaneidade desenvolve um paradigma social que tem sido chamado de "sociedade de risco", na terminologia apresentada por Ulrick Beck. A produção da riqueza não mais domina a produção dos riscos. "A avaliação é a seguinte: enquanto na sociedade industrial a 'lógica' da produção de riqueza domina a 'lógica' da produção de riscos, na sociedade de risco essa relação se inverte" (BECK, 2010, p. 9). A industrialização pós-moderna não se dissocia de um processo contíguo de criação de riscos.

Nesse momento histórico que atravessamos, emergem interesses coletivos, que demandam soluções também coletivas. No início do século XX, a resposta à *questão social* e demais aspectos correlatos ao Estado do Bem-Estar Social significaram crise profunda na concepção de direitos individuais, bem como o surgimento de interesses coletivos. A segunda metade do século XX impõe, ante o esgotamento das condições vitais do planeta e outros problemas relacionados à sociedade industrial, novas questões, as quais, para serem apreendidas pelo universo jurídico, significam aprofundamento da crise da racionalidade jurídica individualista. Tal contexto pode ser colocado sob a perspectiva de uma sociedade de risco que desenvolve a chamada *questão ambiental.* Esta pode ser estudada de forma paralela à *questão social* que caracterizou e pautou a ação do Estado Social em todas suas versões concebidas, desde meados do século XIX (MORAIS, 2005, p. 607).

Preservar o meio ambiente no nosso contexto não é mais uma questão de princípio ou de ideia, mas sim um assunto prático de sobrevivência. Com a emergência da questão ambiental, decorrente da sociedade de risco em que vivemos, observado ainda o panorama ideológico e jurídico que elevam o meio ambiente a bem de primeira grandeza, a Constituição Federal de 1988 não poderia se omitir sobre a preocupação ambiental. De forma inédita em

nosso constitucionalismo, o meio ambiente é ali tutelado expressamente, no art. 225[1], como direito fundamental, apesar de não alocado geograficamente no art. 5º.

O direito fundamental ao meio ambiente é uma construção recente, integrante de uma terceira dimensão desses direitos, conforme já tradicional classificação (BONAVIDES, 2006). Resguarda-se, nesse conceito jurídico, bem essencial à dignidade humana, posto piso mínimo de realização da vida, sem o qual esta não pode se realizar plenamente. Destaca-se assim um vínculo de solidariedade social, com a tutela de um interesse difuso, transindividual, que, nas palavras de Fiorillo (2012, p. 61), pertence "a todos e a ninguém ao mesmo tempo".

Todavia, como é sabido, nosso amplo rol de direitos fundamentais, a despeito da larga proteção conferida por nossa Constituição Federal, carece de efetivação. Nosso Estado tem falhado na implementação de tais direitos. Nesse escólio, existe a necessidade de pensarmos como pode o Estado, ente a quem cabe por definição a busca do bem comum, elaborar políticas públicas de efetivação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, densificando o princípio da dignidade da pessoa humana. Lembre-se que bem comum é conceito umbilicalmente ligado à ideia de solidariedade, nota distintiva dos direitos de terceira dimensão. Por outro lado, diga-se que a obrigação do Estado elaborar políticas ambientais não é apenas ética, mas jurídica, na medida em que a redação do art. 225 ressalta impor-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e preservar tal direito basilar para as presentes e futuras gerações.

Nessa linha, as normas constitucionais que prescrevem o direito fundamental ao meio ecologicamente equilibrado estão longe de ser "meramente programáticas". Vinculam a atuação legislativa, executiva e judiciária do aparato estatal. No dizer de Gavião Filho (2005, p. 17):

> O direito fundamental ao meio ambiente configura posições fundamentais jurídicas definitivas e *prima facie,* a fim de que o Estado atue positivamente no sentido de realizar ações fáticas, isso caracterizando direito a prestações em sentido estrito. Todos os titulares do direito fundamental ao ambiente podem exigir do Estado algo correspondente a prestações fácticas ou materiais.

A adoção do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado obriga a uma reconstrução dos imperativos da fórmula política do "Estado Democrático de Direito" segundo a realização da sustentabilidade ambiental. A rearticulação desta fórmula política frente ao colapso ecológico engendrado pela modernidade acaba por constituí-lo em

[1] É o texto da nossa Lei Maior: "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".

um Estado juridicamente obrigado a construir políticas públicas ambientais, sob pena de ineficácia do direito fundamental prescrito.

A internalização do compromisso ambiental deve fazer parte de comportamentos públicos e privados, a partir do dever de preservar o ambiente para as futuras gerações contido no mandamento constitucional. Importante desenvolver, portanto, atuações estatais que tanto privilegiem o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como estimulem atuações de particulares nesse sentido. Nesse cenário, a construção de uma teoria ambiental tributária adquire mais e mais importância para a ciência jurídica do século XXI como uma das possíveis políticas públicas ambientais. A partir desse lugar do Direito na pós-modernidade, é fundamental pensar como o instrumento econômico tributo pode impactar na Economia de modo a privilegiar condutas socialmente adequadas, efetivando direitos.

3. Linhas gerais sobre tributação

Conforme nossa Constituição Federal, cabe ao Estado prestar serviços e desenvolver políticas públicas de promoção de interesses coletivos. Assim, objetivando adquirir recursos para execução das atividades a si atribuídas, o Poder Público institui tributos, que são receitas derivadas do Estado, pois não decorrem da exploração de seu patrimônio, mas sim da atividade de particulares, compulsoriamente dirigidas ao Estado. Legitima-o tanto o atributo da soberania, o qual se pode caracterizar como vontade superior às individuais, ou ainda o poder que não conhece mais elevado (MACHADO, 2003, p. 42-43).

Ressalte-se que a relação de tributação não é relação de poder simplesmente. Em um Estado Democrático de Direito, a tributação é relação jurídica, fundamentada e restrita por regras e princípios. No nosso contexto, a regulamentação é tanto constitucional como legal. Na Carta Magna encontram-se princípios gerais tributários, definição das espécies de tributos existentes no ordenamento brasileiro e suas respectivas competências, ao passo que na legislação infraconstitucional, especialmente do Código Tributário Nacional (CTN), definem-se normas gerais sobre tributação.

Nosso Direito positivo tem, no CTN, conceito de tributo:

> 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.

Pode-se selecionar desse conceito algumas ideias estruturais, que são especialmente marcantes ao nosso estudo: compulsoriedade, legalidade e vedação ao tratamento do tributo como sanção de ato ilícito.

É válido concluir que a tributação tem duas funções principais. A um, determina a proporção de recursos controlada pelo governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, como propriedade privada, sob o arbítrio de particulares. Isso é o que pode ser chamado repartição entre público e privado. A dois, sob outro enfoque, ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é compartilhado, tanto como propriedade privada como sob a forma de benefícios proporcionados pela ação pública (MURPHY, 2005, p. 101).

Neste ponto, vale lembrar que a atividade financeira da máquina estatal não possui um fim em si mesmo. Não há sentido na arrecadação pela arrecadação. Cobram-se exações almejando-se a consecução de determinadas finalidades através do mecanismo de mercado, e o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para realizar intervenções na Economia (BECKER, 2010, p. 636). Trata-se de uma ferramenta para atender necessidades e atingir objetivos coletivos. Nas lições de Alfredo Augusto Becker (2010, p. 638):

> [...] o Direito Tributário não tem objeto (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu objetivo próprio (razão de existir) é ser instrumento a serviço de uma Política. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais.

Nesse sentido, a tributação é instrumento de liberdade do indivíduo. O Estado, na medida em que, conforme um determinado planejamento econômico, cobra tributos, destrói planejamentos apenas individualistas, os quais proporcionam liberdade apenas para alguns, para pensar no coletivo, na liberdade e bem de todos (BECKER, 2010, p. 628-632).

Admitem-se dois modelos de intervenção estatal na Economia: direta ou indireta. O Estado atua diretamente na Economia quando atua como agente econômico principal, ao mesmo nível do agente privado. É o que acontece com as empresas estatais, as quais exploram diretamente atividade econômica, com empresas "intervencionadas" (nas quais a gestão da empresa é partilhada com o Estado), com monopólios estatais e intervenções nos circuitos de comercialização ou intervenções de regularização (MONCADA, 1988, p. 183-186).

Ressalte-se, nesse ponto, que a exploração econômica pelo Estado, intervenção direta, deve ocorrer apenas excepcionalmente, em caso de imperativo de segurança nacional ou em face de relevante interesse coletivo, como prevê o art. 173[2] da CF/88.

[2] art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Já na intervenção indireta na economia, por sua vez, o Estado não se comporta como sujeito econômico, posto não tomar parte ativa e direta no processo econômico. Tem-se ali intervenção exterior, de enquadramento e orientação, que se manifesta em estímulos ou limitações, com criação de infraestruturas, política econômica e fomento (MONCADA, 1988).

4. Extrafiscalidade e indução fiscal

O modelo de Estado em que vivemos determina como será a intervenção estatal na economia. À parte a discussão sobre a intervenção direta, temos que, pela Constituição Federal de 1988, é dever do Estado intervir indiretamente na Economia para efetivar direitos, especialmente os fundamentais, posto que ali se encontram previstos direitos e deveres também econômicos. Os arts. 1º a 4º de nossa Lei Maior fixam fundamentos e objetivos a serem perseguidos, estabelecendo a CF/88 como um texto compromissário, dirigente. À medida que se fixam objetivos a serem alcançados, estabelece-se um compromisso do Estado com tais metas.

Com efeito, os dispositivos de caráter explicitamente econômico das constituições modernas têm por finalidade deixar assentada a possibilidade jurídica de o Estado se fazer presente no processo econômico, observadas limitações e condições, sem ofensa à ordem constitucional, cuja essência permanece liberal. Trata-se de normas programáticas, por apontarem um programa, objetivos a serem atingidos. Como qualquer outra espécie de princípios, eles servem de parâmetro para conformação de outras normas, na sua elaboração ou interpretação (NUSDEO, 1997, p. 236-237).

É lícito estabelecer a noção clássica de Estado de direito como um conjunto de pressupostos formais, como repartição de poderes, independência dos tribunais, garantia a particulares. Essa era uma situação adequada a uma realidade do século XIX. Com a Constituição Federal de 1988, há uma tomada de posição a favor de uma certa e determinada ordem econômica a constituir. Partindo de um passado formalista de garantia ante o poder, o nosso Estado torna-se permeável a conteúdos socioeconômicos que alteram seu entendimento; passa-se a um programa normativo de realizações.

Incorpora-se ao espaço público de poder uma ação estatal que não é apenas subsidiária, mas conformadora do modelo socioeconômico:

> Do ponto de vista do moderno Estado intervencionista o funcionamento do mercado não é encarado como um jogo de soma-zero em que os participantes estão colocados na situação em que o que uns ganham é o que os outros perdem, que é

> como quem diz, numa situação de conflito puro. Pretende-se, pelo contrário, que do funcionamento do mercado resulte uma situação materialmente adequada para cada um, aceitável segundo os critérios da justiça distributiva e que se concretiza na melhoria da situação dos mais desfavorecidos. Daí que o mercado deva ser corrigido pelas instituições políticas, sendo a norma jurídica o instrumento dessa tarefa. Por sua vez tal tarefa pode exigir não apenas uma atitude de correcção, mas também de controlo ou de intervenção do mercado, tudo dependendo do modelo concreto de estado intervencionista instituído.
>
> Assim sendo a intervenção do Estado não é, do ponto de vista das forças vivas do mercado, um fenômeno homogêneo nem orientado para finalidades idênticas; tão depressa se exprime em medidas conformes que lhe são opostas ou pelo menos dele limitativas. Dir-se-ia assim que uma relativa ambigüidade é característica. (MONCADA, 1988, p. 26-27)

Vale lembrar que a atividade econômica, irremediavelmente, gera o fenômeno externalidades, que são custos ou ganhos da atividade privada, os quais, por falhas no mecanismo do mercado, são suportados ou usufruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou. Trata-se de uma falha estrutural do mercado. Têm-se custos e benefícios circulando de forma externa ao mercado, incompensados, e, por isso, o sistema não logra atribuir-lhes preço (NUSDEO, 1997).

No escólio de Nabais (2009, p. 629):

> A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.

De um lado, a externalidade positiva, não recompensando seu produtor, pode não motivar à prática de interesse coletivo. Já no caso da negativa, o Estado deve intervir para que se internalizem os custos no processo, no sentido de que arque com tais custos aquele que os gerou, e não a coletividade. Assim, computados os custos da prática negativa nos preços dos produtos, espera-se que a demanda por estes diminua, chegando-se a um novo ponto de equilíbrio (SCHOUERI, 2005, p. 236).

Numa concepção moral do mercado, podemos dizer que este é um mecanismo que faz de cada ser humano um agente econômico responsável pelo uso do esforço e dos recursos em sua própria vida, e que faz com que os benefícios gerados com essas escolhas dependam sistematicamente de custos e benefícios para outras pessoas (MURPHY, 2005, p. 90-91).

Por outro lado, recorde-se que tributos podem ser instituídos com função: fiscal, arrecadatória, objetivo de angariar recursos financeiros para o Estado; extrafiscal, quando seu

objetivo principal é a interferência no domínio econômico, almejando-se resultado além da simples arrecadação de recursos; parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para custeio de atividades de interesse público, desenvolvidas através de entidades específicas, paraestatais, as quais não integram a estrutura da Administração Pública.

Nesse contexto, observa-se que um dos possíveis caminhos para a redução de externalidades negativas e promoção das positivas, permitindo solução dentro do próprio mercado, é a tributação valorativamente orientada, através da extrafiscalidade. Não existe Fazenda neutra (FALCÃO, 1981, p. 45). Conforme Almeida (2003, p. 86), "[...] a aplicação do tributo em sua função extrafiscal é um instrumento de fundamental importância para a consecução dos objetivos de uma política econômica do Estado Democrático de Direito".

Na já tradicional lição de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 234-235):

> A experiência jurídica nos mostra que, vezes sem conta, a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Ao Estado é atribuído o papel de agente indutor ou refreador da atividade econômica no seu conjunto ou em setores específicos. Nesse passo, uma das formas de o Estado intervir indiretamente na economia é a indução, forma de interferência em que o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados (GRAU, 2007).

O Poder Público, tendo em vista as finalidades a si atribuídas, pode interferir na economia instituindo tributos ou incentivos fiscais. Essa indução de comportamentos ocorre com a extrafiscalidade, na qual temos o emprego de ferramentas tributárias para fins não fiscais, mas sim objetivando condicionar comportamentos de virtuais contribuintes (CARRAZZA, 2003). Dessa forma, a extrafiscalidade, que se manifesta por incentivos, desestímulos fiscais ou isenções tributárias, direciona contribuintes a condutas que, por motivos políticos, econômicos ou sociais, são consideradas oportunas.

Pondere-se que a tributação extrafiscal é fenômeno que caminha *pari passu* com o intervencionismo do Estado, na medida em que é ação estatal sobre o mercado e sobre a, antes sagrada, livre iniciativa. Contribui, sob outro prisma, para a transformação do conceito de justiça fiscal, que não mais persiste em referência apenas à capacidade contributiva (FALCÃO, 1981, p. 47).

A tributação extrafiscal não constitui forma de sanção de ato ilícito. A finalidade sancionatória é, por definição, proibida pelo Código Tributário Nacional. Com efeito, o que se

deseja é que produtos, condutas ou atividades, conforme valores socialmente relevantes, mas desejados ou indesejados, sejam desincentivados ou estimulados. Tome-se como exemplo a carga tributária mais elevada de ICMS ou IPI para produtos de luxo, ante a seletividade.

Percebe-se que a extrafiscalidade pode ser utilizada de forma promocional, para incentivar condutas, atividades, insumos ou produtos que possuem alternativas econômicas mais adequadas do ponto de vista social e ambiental. Exploram-se assim potencialidades inerentes ao tributo, como instrumento de promoção de valores constitucionalmente tutelados. Em verdade, a tributação extrafiscal pode ensejar muitas vezes redução na arrecadação, seja através da imposição de altas cargas tributárias às condutas que visa reduzir, seja através da concessão de incentivos fiscais àqueles que se adaptam à conduta almejada (TUPIASSU, 2006).

O problema da tributação de viés extrafiscal é a possibilidade de transferência de custos ao consumidor (FALCÃO, 1987, p. 306). Todavia, espera-se que os mecanismos de mercado, onde existe a livre concorrência, atuem nesse sentido, minimizando essa problemática. Não se pode esquecer que o consumidor também estimula e desincentiva condutas à medida que vai ao mercado adquirir bens. Assim, ao passo que o custo de uma tributação mais gravosa é transferido ao consumidor, tornando o bem mais caro que outros similares, presume-se que o consumidor exercite sua liberdade em busca de outros mais econômicos a si.

Atente-se que o tributo tem também uma função social. Como dito, este pode ser eficaz instrumento de política e atuação estatais, sobretudo nas áreas econômica, social e ambiental. Desta feita, também pode ser visto como um importante e salutar instrumento de justiça distributiva, de inclusão social e de efetivação de direitos.

5. Tributação ambiental

Durante todo o século XX, tivemos ocasião de vivenciar como o mercado por si só não se autorregula de forma satisfatória. O Liberalismo tem limites. Prova disso é a atual crise ambiental, cujos efeitos hoje já são sentidos e, em nível muito mais grave, previstos para nosso futuro coletivo. Existe a necessidade de intervenção estatal, mesmo excepcionalmente. O emprego de normas tributárias indutoras pode, assim, partindo do efeito extrafiscal dos tributos, auxiliar, por indução, a correção de externalidades ambientais e ser meio de alcance dos objetivos propostos pela Ordem Econômica e de efetivação de direitos fundamentais.

Estabelece o Princípio 16 da Declaração do Rio de Janeiro, de 1992[3]:

> As autoridades nacionais deveriam procurar fomentar a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em conta o critério de que o causador da contaminação deveria, por princípio, arcar com os seus respectivos custos de reabilitação, considerando o interesse público, e sem distorcer o comércio e as inversões internacionais.

Por essa vereda, cabe observar os objetivos de nosso Estado:

> art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
> [...]
> II - garantir o desenvolvimento nacional;

Em consonância com esses objetivos, devemos observar ainda os princípios gerais da ordem econômica:

> 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:
> [...]
> III - função social da propriedade;
> VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços, e de seus processos de elaboração e prestação;

Pelos dispositivos colacionados, pode-se concluir que, mesmo sob uma perspectiva dogmática, não mais se justifica o desenvolvimento econômico sem a correlata defesa do meio ambiente. Observa-se que os arts. 170 e 225 da CF/88 estabelecem o Estado brasileiro como um Estado que pode intervir na economia para resguardar ou efetivar valores. A busca de um desenvolvimento sustentável exige essa postura do Estado (ALMEIDA, 2003, p. 68).

A partir do momento em que o Poder Constituinte: prescreve a preocupação com o meio ambiente enquanto direito fundamental; aloca como fundamento seu a dignidade da pessoa humana; estabelece como objetivos a construção de uma sociedade justa, livre e solidária; além de, por outro lado, estabelecer uma Ordem Econômica calcada na função social da propriedade e na defesa do meio ambiente, estabelece para si o dever de implementar políticas públicas de efetivação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Firmam-se então duas premissas que justificam a intervenção estatal na economia por meio da tributação de viés ambiental: a um, o Estado brasileiro erigiu entre suas finalidades a busca de um desenvolvimento sustentável; a dois, prescreveu o direito

[3] Tradução livre da Rio Declaration, United Nations Conference on Environment and Development, Rio de Janeiro, Brasil, 3-14 de junho de 1992. No original: "National authorities should endeavour to promote the internalization of environmental costs and the use of economic instruments, taking into account the approach that the polluter should, in principle, bear the cost of pollution, with due regard to the public interest and without distorting international trade and investment." Disponível em: <http: //www.un.org/documents/ga/conf151/aconf15126-1annex1.htm>, acesso em 30 de abril de 2013.

fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Esse desenvolvimento sustentável, todavia, precisa ser viabilizado e, ante nosso panorama de crise ambiental, o direito fundamental em liça carece de efetivação.

Ulrich Beck deixa-nos a lição de que a atuação do Estado em relação aos problemas ambientais, nas sociedades contemporâneas fica adstrita à condição de gestor de riscos ambientais, os quais, na medida do conhecimento humano, podem ser concretos (visíveis), potenciais (previsíveis) e abstratos (invisíveis e imprevisíveis). Tal ocorre tendo em vista que, considerando o exercício de atividades lícitas e o nível de tecnologia atual, além da estruturação econômica, não permitem uma utilização dos recursos naturais sem que haja algum nível de depredação e poluição. Por essa perspectiva de incertezas, o que pode ser feito na atualidade pelo Estado é gerenciar as probabilidades de ocorrências danosas ao meio ambiente, com o fito de reduzi-las ao máximo (VIEIRA, 2010).

Coloca-se o problema ecológico como questão de primeira ordem. Trata-se de uma reforma de modelos sociais e econômicos. O foco dos debates volta-se ao problema da sobrevivência do planeta e consequentemente do Homem. Trata-se de uma reflexão voltada para o surgimento de novos mecanismos dos quais devemos lançar mão na proteção ambiental. Desta forma, tem-se que o Direito, com suas múltiplas disciplinas, deve, através da interdisciplinaridade, ser instrumento de mudança neste sentido (BALTHAZAR, 2009, p. 232). Com a fiscalidade, o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica (MURPHY, 2005). Nesse sentido, o Estado tanto é agente revolucionário, ao induzir condutas, como pode ser agente financiador da revolução social, ao passo em que usa os seus recursos para efetivar políticas públicas (BECKER, 2010, 628-629).

Interpretando sistematicamente os artigos ora colacionados (arts. 3º, 170, 173, 225), tem-se que o Estado pode se utilizar de instrumentos normativos e econômicos para intervir na Ordem Econômica e defender o meio ambiente, assegurando o desenvolvimento sustentável. Dentre tais instrumentos econômicos se insere o tributo, que pode aí ser usado em seu aspecto fiscal ou extrafiscal.

Parece ser fundamental compatibilizar o desenvolvimento econômico com a efetividade do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Nesse contexto, a função promocional do Direito adquire um relevo bastante significativo. Emerge o que chamamos *tributação ambiental*, através da qual o Estado usa instrumentos fiscais para proteger o meio ambiente. Nesse tipo de exação, utilizam-se prioritariamente os efeitos extrafiscais dos tributos para estimular os agentes econômicos a condutas mais ambientalmente adequadas.

Regina Helena Costa (2005, p. 313) traz ao debate um elucidativo conceito de tributação ambiental, como:

> [...] o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).

O próprio STF já se pronunciou em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sobre a de a atividade econômica ser exercida em desarmonia com os princípios destinados a tornar efetiva a proteção ao meio ambiente. O princípio do desenvolvimento sustentável adquire lugar de destaque:

> RELAÇÕES ENTRE ECONOMIA (CF, ART. 3º, II, C/C O ART. 170, VI) E ECOLOGIA (CF, ART. 225). COLISÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS. CRITÉRIOS DE SUPERAÇÃO DESSE ESTADO DE TENSÃO ENTRE VALORES CONSTITUCIONAIS RELEVANTES. OS DIREITOS BÁSICOS DA PESSOA HUMANA E AS SUCESSIVAS GERAÇÕES (FASES OU DIMENSÕES) DE DIREITOS (RTJ 164/158, 160-161). A QUESTÃO DA PRECEDÊNCIA DO DIREITO À PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE: UMA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPLÍCITA À ATIVIDADE ECONÔMICA (CF, ART. 170, VI). **A ATIVIDADE ECONÔMICA NÃO PODE SER EXERCIDA EM DESARMONIA COM OS PRINCÍPIOS DESTINADOS A TORNAR EFETIVA A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE.**
> A QUESTÃO DO DESENVOLVIMENTO NACIONAL (CF, ART. 3º, II) E A NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO DA INTEGRIDADE DO MEIO AMBIENTE (CF, ART. 225): O PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL COMO FATOR DE OBTENÇÃO DO JUSTO EQUILÍBRIO ENTRE AS EXIGÊNCIAS DA ECONOMIA E AS DA ECOLOGIA. – **O princípio do desenvolvimento sustentável,** além de impregnado de caráter eminentemente constitucional, encontra suporte legitimador em compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro e **representa fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, subordinada, no entanto, a invocação desse postulado, quando ocorrente situação de conflito entre valores constitucionais relevantes,** a uma condição inafastável, cuja observância não comprometa nem esvazie o conteúdo essencial de um dos mais significativos direitos fundamentais: o direito à preservação do meio ambiente, que traduz bem de uso comum da generalidade das pessoas, a ser resguardado em favor das presentes e futuras gerações. (ADI-MC 3540/DF, Rel. Min. Celso de Mello, J 01.set.2005, D.J. 03.fev.2006)

A teoria econômica tem analisado por diversos prismas a ação do homem ante a natureza. Como marco histórico favorável à tributação ambiental, temos a perspectiva de Pigou:

> Para Arthur C. Pigou, a intervenção do Estado na atividade econômica é fundamental para que o mesmo internalize custos ambientais-deseconomias-externas no custo dos produtos advindos da atividade produtiva, de modo que os agentes econômicos assumam o ônus pelos efeitos negativos provocados. O instrumento ideal para o cumprimento dessa missão é o tributo ambiental. Da mesma forma entende Pigou que toda atuação representada pelas externalidades positivas devem merecer do Estado uma retribuição que pode ser aplicada através de subsídios ou incentivos, de modo a reconhecer a atitude positivas dos agentes econômicos na proteção do meio ambiente. (DERANI, 1997, *apud* ALMEIDA, 2003)

Com a obra *Welfare Economics*, de 1920, Arthur Cecil Pigou chama atenção para as externalidades ambientais produzidas pelo consumo e produção de bens. Em linhas gerais, pode-se dizer que a teoria do professor de Cambridge sugere, admitida a hipótese da ausência de custos administrativos, a instituição de um imposto visando à correção das externalidades negativas e o pagamento de um subsídio como compensação para os efeitos externos positivos (BALTHAZAR, 2009).

Em geral, agentes econômicos privados não se interessam pelo produto social de suas operações, mas sim pelo benefício privado que delas lhes advenha. Assim, ante a produção de externalidades, há que se buscar um equilíbrio socialmente ótimo para o mercado. Sobre o tema, Pigou (1946) centra sua análise na divergência entre os custos privados e os sociais resultantes da presença de externalidades, as quais, como custo externo, serão a diferença exata entre os custos privados e sociais (Pigou 1946, 146). A orientação de Pigou sugere que a intervenção estatal pode eliminar diferenças ao atuar nas atividades econômicas que apresentem problema (Pigou, 1946, 163). Se o sistema econômico tem falhas, é necessária ação governamental para corrigi-las.

Por essa vereda, atentando ao contexto da preocupação com o desenvolvimento sustentável e influenciados por Pigou, os tributaristas passaram a buscar formas de incorporar a utilização sustentável do meio ambiente à imposição tributária (BALTHAZAR; MAFRA, 2010).

Derani (2008, p. 91), ao refletir sobre o estudo de Pigou, explica que, no que concerne às externalidades, segundo essa linha de raciocínio, o Estado deve introduzir um mecanismo automático de complementação, efetuando uma correção de mercado. De tal modo, caso a atividade privada gere bônus sociais, ou seja, externalidades positivas, ela deve ser recompensada através de subvenção ou incentivo. Se, caso contrário, a atividade privada produzir custos sociais (externalidades negativas), seu agente econômico produtor deve arcar com esse custo através da tributação. Trazem-se os *plus* e débitos sociais para dentro do processo produtivo. Essa é uma solução em Pigou.

Perceba-se que a internalização do custo socioambiental não está restrita à implantação de um tributo voltado para esse fim. Pelo contrário. Esta pode realizar-se de outras formas, tais como estímulos econômicos a indenização e/ou recuperação de bens ambientais, além de subsídios ou benesses fiscais à instalação de equipamentos que minimizem ou eliminem os problemas relacionados à poluição.

A tributação ecológica deve induzir o agente econômico a realizar sua atividade almejando maximizar a eficiência na proteção ao meio ambiente, e, reflexamente, os lucros, ao passo que se recolheria carga menor de tributos (BALTHAZAR, 2009).

Bem observa Raimundo Bezerra Falcão:

> Tanto a conjuntura quanto a estrutura econômica exigem medidas corretivas da parte do Estado. A idéia de que o mundo caminha por si mesmo há muito que perdeu o seu fascínio, e somente o fascínio, porque verdade, nunca encerrou, exceto se lhe déssemos uma aplicação voltada puramente para a natureza, jamais para a sociedade, nas suas diversas manifestações vivenciais. (1981, p. 45)

Destaca Derani (2008, p. 92-94), todavia, o problema do Estado corretor de externalidades. A atuação deste na correção de desvios de mercado não pode ser ato isolado, dissociado de avaliações de ordem cultural econômica e de capacitação técnica. Não se deve fragmentar a análise do problema, sob pena de, percebendo a natureza à parte do todo social se trazerem à tona efeitos imprevistos, dificilmente favoráveis.

6. Princípios da tributação ambiental

No atual estágio de nossa ciência jurídica, não se concebe estudar qualquer instituto de forma dissociada de seus princípios. Assim, cabe pensar quais seriam as ideias norteadoras da chamada tributação ambiental, instituto que se encontra na interseção entre dois ramos do Direito, o Ambiental e o Tributário. É de se destacar que essa forma de tributação apresenta embasamento específico, embora amplo o rol de princípios que embasam o Direito Ambiental – desenvolvimento sustentável, princípio do poluidor-pagador, precaução, prevenção, participação, ubiquidade (FIORILLO, 2012) –, e o Direito Tributário – (legalidade, anterioridade, igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação de confisco, liberdade de tráfico) (MACHADO, 2003).

Não se pode, todavia, elaborar um instituto de forma científica sem o correlacionar a valores e princípios. Segundo Torres (2005), são valores fundamentais ao Direito Tributário Ambiental a liberdade, a justiça, a segurança e a solidariedade. Tais valores, por sua vez, relacionam-se a princípios, bases desse ramo do Direito, quais sejam: imunidade do mínimo ecológico, poluidor-pagador, usuário-pagador, capacidade contributiva, custo/benefício, prevenção, precaução, legalidade tributária, tipicidade tributária, capacidade contributiva solidária e solidariedade do grupo.

Por outro ângulo, e segundo interpretação sistemática e axiológica de nossa Constituição Federal de 1988, o princípio da dignidade da pessoa humana, desdobrado no princípio da solidariedade, é meio apto a, em última instância, respaldar o Direito Tributário

Ambiental, servindo-se, para tanto, dentre outros meios, da proporcionalidade (DANTAS, 2010).

Já para Lobato e Almeida (2005), em rol mais enxuto, dois grandes princípios do Direito Ambiental animam a necessidade de uma tributação preocupada com as relações entre homem e natureza: precaução-prevenção e poluidor-pagador. No escólio de Cristiane Derani (2005, p. 647), podemos adicionar a estes a cooperação. Fiquemos com estas três bases.

É recorrente colocar-se o princípio do poluidor-pagador como uma resposta monetária ao dano ambiental causado. Trata-se de vetor de responsabilização do agente poluidor, evitando a transferência integral à coletividade da externalidade negativa causada. Esse princípio não significa pagar para poluir. Há que se afastar a chamada "monetarização" do Direito Ambiental. Na lição de Fiorillo (2012), é lícito identificar no cerne da ideia do poluidor-pagador tanto conteúdo preventivo como repressivo: busca-se evitar a ocorrência do dano; ocorrido o dano, este deve ser reparado.

Consagrado na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, em seu Princípio 16, a noção ambiental de poluidor-pagador:

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

Esclarece Derani (2005, p. 648-649):

> O custo a ser imputado ao poluidor não está exclusivamente vinculado à imediata reparação do dano. O verdadeiro custo está numa atuação preventiva, consistente no preenchimento da norma de proteção ambiental. O causador pode ser obrigado pelo Estado a mudar o seu comportamento ou a adotar medidas de diminuição da atividade danosa. Dentro do objetivo estatal de melhora do ambiente deve, então, participar ativamente o particular. De fato, o que se estaria praticando seria a *não-poluição.*

Atente-se ainda à possível concorrência desleal entre empresas que não internalizaram em seu processo produtivo custos ambientais e as que adotaram medidas para minimizar essas externalidades. Dessa forma, a extrafiscalidade evita que o poluidor seja financiado pela sociedade, ao poluir sem ser alvo de ônus algum. Permeia essa ideia o princípio do poluidor-pagador.

A noção de precaução está intrinsecamente relacionada ao desenvolvimento da atividade econômica de forma sustentável. As futuras gerações, que não participaram de um processo decisório atual sobre como, o quê, ou quando produzir, arcarão com o ônus de nossas escolhas. Tem-se, assim, especialmente em um contexto de produção industrial de riscos, o imperativo compromisso de sermos parcimoniosos com o uso da natureza,

principalmente quando não se conhecem em sua integridade os riscos de um dado processo produtivo.

O princípio da cooperação, por sua vez, não é exclusivo do Direito Ambiental. Faz parte da estrutura do Estado Social. Orienta a realização de políticas públicas pertinentes ao objetivo do bem-comum. É ideia de orientação do desenvolvimento político, por meio do qual se busca maior composição das forças sociais. Nessa linha, informa atuação conjunta do Estado e da sociedade no sentido de se selecionar a questão ambiental como prioridade nos processos decisórios. Tanto se deve buscar ampla informação e esclarecimento dos cidadãos, quanto Estado, ONGs, sindicatos, indústria, comércio, consumidores, devem trabalhar de forma conjunta para o desenvolvimento de políticas públicas ambientais efetivas (DERANI, 2005).

Ressalte-se ainda que a ideia de cooperação para melhor tutela do meio ambiente está constitucionalmente prevista no art. 225 da CF/88, em consonância com o Princípio 10 da Declaração do Rio de 1992, segundo o qual:

> O melhor modo de tratar as questões ambientais é com a participação de todos os cidadãos interessados, em vários níveis. No plano nacional, toda pessoa deverá ter acesso adequado à informação sobre o ambiente de que dispõem as autoridades públicas, incluída a informação sobre os materiais e as atividades que oferecem perigo em suas comunidades, assim como a oportunidade de participar dos processos de adoção de decisões. Os Estados deverão facilitar e fomentar a sensibilização e a participação do público, colocando a informação à disposição de todos. Deverá ser proporcionado acesso efetivo aos procedimentos judiciais e administrativos, entre os quais o ressarcimento de danos e os recursos pertinentes.

Observa-se uma postura de cooperação por parte dos entes públicos e da sociedade em geral quanto à preservação e conservação do meio ambiente. Tal princípio solidário está diretamente ligado ao exercício da tributação ambiental. Nesse sentido, todos contribuem juntos em prol da preservação do meio ambiente, já que todos gozarão dos benefícios que esse conjunto de interações lhes traz.

Não se pode deixar de notar ainda o exercício da justiça social ao se cobrar igualitariamente tributos para cobrir as despesas estatais com o desenvolvimento de sistemas otimizadores da inevitável degradação ambiental. Há contribuição proporcional aos danos causados pela atividade que desempenham, em razão da solidariedade coletiva (AMARAL, 2007, p. 157).

Assim, a tributação ambiental deve ser realizada em consonância com esses valores e princípios, o que já ocorre em países em que há taxas pelo consumo de água, impostos cujo fato gerador é a emissão de gases poluentes ou incentivos fiscais ao uso de fontes de energia renováveis (IPEA, 1997).

Perceba-se que, na tributação ambiental, apesar do princípio do poluidor-pagador, deve-se sempre ter em mente que tributo, por definição, não é sanção por ato ilícito, sob pena de se gerarem distorções de ordem social. Isso porque é possível imaginar, em um conjunto disfuncional, a ideia do "pago para poluir" ou "pago, logo posso poluir".

Também é importante combinar a ideia de capacidade contributiva com a exação ambiental. Um carro de luxo pode ter mais filtros ou mais recursos antipoluição, mas, por outro lado, denota uma capacidade contributiva maior que a de alguém que possui um carro mais antigo, e ainda não tão eficiente no controle ambiental. Esse é mais um aspecto que precisa ser pensado. Por outro lado, o Estado, usando a função promocional do Direito, poderia conceder incentivos fiscais ao desenvolvimento e comércio de meios de transporte de energia renovável.

7. Possibilidades da tributação ambiental: a *práxis*

Nosso ordenamento jurídico adota o modelo de tributação voltado à proteção do meio ambiente de duas formas: tributação ambiental ativa e passiva. Para Cléucio Santos Nunes (2005), em linhas gerais, pode-se dizer que o primeiro tipo consiste na adoção de novos tributos, ou a utilização dos já existentes, com escopo a um desenvolvimento sustentável. Já outra possibilidade seria a abstenção do Estado de exigir os tributos que já existem, ou diminuir o montante dos atuais, premiando atividades de particulares que diminuam ou internalizem custos ambientais. Tem-se, dessa forma, uma tributação ambiental, com intervenção indireta na Economia, sem desrespeitar o equilíbrio do mercado.

Constata-se que impostos, taxas e contribuições especiais são as espécies tributárias que oferecem mais espaço à atuação extrafiscal ambientalmente orientada dos tributos. Há alguma inadequação de empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria à tributação ambientalmente orientada, dado o forte caráter fiscal de tais espécies tributárias, apesar da previsão no Estatuto da Cidade de utilização ambiental desta última exação[4]. Por outro lado, benefícios fiscais podem ser utilizados, com objetivos ambientais, em tese, em todas as espécies tributárias (CRUZ, 2010).

TRENNEPOHL (2008, p. 95) chega à mesma conclusão:

> [...] pode-se concluir, ainda que parcialmente, que a via dos incentivos é cabível, sem necessidade de maiores digressões, em todas as espécies tributárias. Demais disso, é razoável a ponderação de que àqueles que empreguem esforços na utilização de tecnologias e produtos, bens ou serviços ecologicamente corretos haja uma contraprestação do Estado.

[4] Registre-se posição de abalizada doutrina em contrário (LUCENA; MENDES, 2010).

Nossa Constituição, conforme inferimos com Ribeiro e Ferreira (2005), não prevê, entretanto, qualquer tipo tributário mais expressivo sobre atividades destruidoras do meio ambiente ou agressivas a recursos naturais não renováveis. Não há em nossa CF/88 tributo cuja hipótese de incidência esteja diretamente relacionada à proteção do meio ambiente. Também por esse motivo, diversos são os projetos de legislativos sobre implantação de exações ambientais no Brasil, com vistas à reforma constitucional tributária (CAVALCANTE; MARTINS; DANTAS [et al], 2010).

Nesse quadro, a iniciativa concreta mais significativa que vem sendo tomada pelos estados para a consecução da tributação ambiental é o ICMS-verde (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). Tem-se aí o imposto estadual de arrecadação mais vultosa. Sua distribuição, conforme leitura do art. 158 da CF/88, ocorre com: 75% da receita destinada ao estado-arrecadador; 25% restantes para rateio aos municípios daquele estado. Na redação do art. 158:

> Art. 158. Pertencem aos Municípios:
> [...]
> IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
> Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
>
> I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
> **II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.**

Assim, da fatia de ICMS a ser repartida entre os municípios do estado-arrecadante, existe uma parcela que pode ser distribuída segundo autonomia legislativa dos estados-membros. Ao se distribuir essa parcela segundo critérios de proteção ambiental, cria-se o chamado ICMS-ecológico.

Foi pioneiro o Paraná, em 1991, e hoje já existe lei ou projeto de lei nesse sentido em vários estados da federação. Implementa-se com tal exação o princípio do protetor-recebedor, outra face da ideia de poluidor-pagador. Por outro lado, conforme estudo feito pelos órgãos gestores do ICMS-ecológico do Paraná, quanto mais municípios participam da divisão do tributo, mais a capacidade de investimento local aumenta. Com isso, em consequência, há um aumento global da arrecadação geral do Estado (ALMEIDA, 2003).

No Ceará, a Lei nº 12.612, publicada em 12 de agosto de 1996, alterada pela Lei nº 14.023, de 12 de julho de 2007, estabelece, na forma do Art. 158, parágrafo único, II, da CF/88, parâmetros de repartição de ICMS aos Municípios. A parcela relevante de 75% (setenta e cinco por cento) é distribuída por critério econômico-financeiro: conforme valores adicionados às operações ocorridas em cada Município e valores adicionados totais do Estado (artigo 1º, inciso I da Lei estadual nº 12.612/96). Já porção de 25% é dividida conforme parâmetros de qualidade educacional, de saúde e observados indicadores de boa gestão ambiental5 (artigo 1º, inciso IV, da Lei estadual nº 12.612/96).

Temos assim que em alguns estados, o nosso a exemplo, já se evoluiu mais um pouco, com a adoção de parâmetros socioambientais de repartição, pois consideram, além da preservação do meio ambiente, índices de mortalidade infantil e educação. Esses são passos importantes rumo à construção de um desenvolvimento sustentável, lembrando nesse ponto que desenvolvimento sustentável se finca em várias dimensões interdependentes: humana, ambiental e econômica.

De fato, a iniciativa do ICMS-ecológico é interessante e merecedora de elogios. É um ponto de partida para efetivação fiscal do direito fundamental ao meio ambiente. Traz em si a grande vantagem de não elevar carga tributária, não demandar reforma do texto constitucional e, ainda assim, promover um valor relevante. Todavia, não é infensa a críticas. Pode-se citar a questão da transferência aos municípios da responsabilidade por medidas práticas de promoção ambiental.

A função premial do Direito, conforme parâmetros ambientais, poderia ainda ser efetivada, com a repartição das receitas tributárias, na integração legislativa das normas constitucionais previstas: no inciso II, do parágrafo único, do Art. 158; - alínea c, do inciso I, do Art. 159; inciso III, do Art. 159 (VIEIRA, 2010).

O estabelecimento de benefícios fiscais segundo parâmetros ambientais é possível já em nossa legislação ambiental geral, vide Lei nº. 6.938/81 – a qual instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente –, com previsão de sanções administrativas ou incentivos à tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental[6].

---

[5] A responsabilidade pelo cálculo dos índices de qualidade educacional, de saúde e de gestão ambiental cabem ao Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE, conforme previsão da Lei estadual nº 12.612/96.

[6] Art. 8º. Compete ao CONAMA: (Redação dada pela Lei nº 8.028, de 1990) [...] V - determinar, mediante representação do IBAMA, a perda ou restrição de benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público, em caráter geral ou condicional, e a perda ou suspensão de participação em linhas de financiamento em estabelecimentos oficiais de crédito; (Redação dada pela Lei nº 7.804, de 1989). Art. 9º - São Instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente: [...] V - os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental.

Vale lembrar que, no que toca à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita, é necessária a observância dos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal. Não pode o ente tributante de forma açodada, sem cálculos ou maiores investigações financeiras, abrir mão de receita, a qual também serve para a efetivação de políticas públicas das quais se incumbe o Estado, dentre elas a ambiental. Deve ser demonstrada, na exegese do Art. 14 da LC 101/00, estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a, pelo menos, uma das seguintes condições (VIEIRA, 2010):

> - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias não serão afetadas;
>
> - estar acompanhada de medidas de compensação, no período do exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Se incontáveis as formas como o homem pode agir economicamente, incontáveis as formas como se pode admitir, pelo menos em tese, a possibilidade de tributos ambientalmente orientados. Nessa toada, levando ainda em consideração ser a construção civil uma das atividades urbanos que mais gera resíduos, é preciso incentivar cada vez mais o adequado comportamento ambiental também nesse setor, com o desenvolvimento da indústria da construção sustentável. Despontam em nosso cenário os g*reen buildings*, construções certificadamente verdes, às quais são destinados incentivos governamentais. Esse caminho de qualidade ambiental dos empreendimentos representa oportunidade para melhora na utilização da propriedade urbana.

Por outro ângulo, abre-se a possibilidade de IPTU-verde, conforme nossa concepção contemporânea de propriedade e de sua função social, na qual deve estar embutido seu uso ambientalmente adequado. Com o Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/11), fixaram-se também no contexto urbanístico normas de uso da propriedade em função do bem coletivo. Fixam-se ali instrumentos políticos, administrativos, financeiros e tributários para desenvolvimento de nossa política urbana[7].

[7] Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos: [...] IV – institutos tributários e financeiros: a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU; b) contribuição de melhoria; c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros.

Com efeito, o IPTU-verde desponta como mais uma possibilidade aos Municípios que tentam priorizar a questão ambiental e que buscam implementar o princípio do desenvolvimento sustentável também no cenário urbano.

Vários Municípios pelo Brasil têm adaptado a implementação do IPTU de forma a estimular o uso da propriedade urbana em consonância com o meio ambiente. Essa adequação do imposto tem sido denominada de IPTU-verde, Ambiental ou Ecológico. Observe-se que o IPTU-verde é uma ideia que vem se propagando pelo Brasil. Alguns Municípios já estudam a possibilidade de sua instituição. Trata-se de uma iniciativa interessante para as municipalidades que priorizam a pauta ambiental e buscam garantir um espaço urbano ambientalmente sustentável (CAVALCANTE; VIDAL, 2010).

Do exposto, pode-se concluir que o Direito Tributário Ambiental se mostra meio favorável à solução de um dos desafios experimentados pelo Direito aos tempos atuais: efetivar a Constituição. Seguindo por tal vereda, o Direito Tributário pode se mostrar excelente instrumento na implementação das necessárias mudanças sociais e na elaboração de respostas às questões levantadas pelo esgotamento de nosso modelo de desenvolvimento. É premente a necessidade de construirmos novos paradigmas sociais, a partir de profundas reflexões sobre as funções e consequências políticas, sociais e econômicas da tributação. Avancemos rumo ao projeto realista-utópico de um Direito Tributário também sustentável.

Não se pode deixar de citar as críticas a uma tributação de contornos ambientais (CONJUR, 2012):

> Um tributo "ambiental" não pode ser instituído, afirma Heleno Taveira Torres, livre-docente pela USP e especialista em Direito Tributário. Ele explica que as iniciativas classificadas como tributos ambientais são falaciosas, já que a elaboração de um tributo com esse fim esbarra em limites constitucionais para a ação fiscal. O ICMS-ecológico, por exemplo, não se trata de uma tributação ambiental, pois são os municípios que se obrigam à adoção de medidas ambientais como condição para repasse do ICMS pelos estados.
>
> [...]
>
> Já o advogado Tácio Lacerda Gama**,** mestre e doutor pela PUC-SP, entende que o Estado não tem o poder – e não deveria – de intervir em matéria ambiental com a instituição de tributos, mas apenas estimular condutas de proteção ao meio ambiente. "Aliás, no âmbito jurídico, o Estado não intervém em lugar nenhum, pois intervir já sugere atuar naquilo que não é de sua competência", explica. Para o professor, o Estado deve se limitar a estimular condutas a partir da sua competência fundamental normativa, como disposto no artigo 174 da Constituição.
>
> Por meio da ação normativa, segundo Lacerda, o Estado pode exercer o poder de Polícia sobre os direitos econômicos e fomentar condutas de proteção ao ambiente. Também poderia fazer isso através de normas gerais e abstratas, que atuariam como instrumento de racionalização da economia, além de planejar e incentivar práticas sustentáveis.

As críticas são vorazes. Vão, todavia, diametralmente de encontro ao que ensina abalizada doutrina. Transitam na contramão, também, das soluções encontradas, há décadas, por países internacionalmente reconhecidos por sua responsabilidade social e ambiental, como é o caso da Suécia, Alemanha e Japão (IPEA, 1997).

No contexto mundial e ante o modelo de Estado insculpido por nossa Constituição de 1988, não se podem ignorar as possibilidades abertas pela tributação ambiental.

Pelo exposto, deve-se reconhecer que falar de uma tributação ambiental em nosso país não deixa de ser um desafio, tanto teórico quanto prático, pela necessidade de se repensar uma série de questões, como nosso referencial de desenvolvimento, nosso sistema tributário, nosso modelo de Estado, quanto pela nossa carga tributária já elevada, além do obstáculo de efetivar direitos fundamentais em um país tão grande e tão desigual.

8. Conclusões

Por séculos a relação Homem-Natureza foi vista em antagonismo, no sentido de transmitir uma visão de mundo em que nossa civilização era frágil e precisava dominar o meio para sobreviver. Por muito tempo, o homem tentou impor sua supremacia à natureza. O ideal era domá-la, pois assim poderia nossa civilização crescer. O meio ambiente era fonte inesgotável, a que poderíamos sempre recorrer. A modernidade traz um contexto diferente. Com a evolução de nossa ciência, sob o marco liberal e a partir do avanço capitalista, superamos adversidades e conseguimos nos relacionar de forma diferente com a natureza. Todavia, o panorama que conseguimos agora traçar é de esgotamento dos recursos ambientais ante nossas necessidades consumistas infinitas, com o delineamento de uma crise ambiental por nós criada e de que agora somos reféns. Para usar uma expressão antiga, mas ainda adequada ao contexto, “o homem é lobo do próprio homem”.

Partido dessa ideia de necessária valorização da sustentabilidade, redesenham-se os papéis de sociedade, cidadãos e Estado frente à natureza. Hoje, não se concebe processo de decisão em que a variável ambiental não seja considerada. Trata-se de premissa basilar à gestão moderna, pública ou privada. Ganham contornos de um lado a chamada *cidadania ambiental* e, de outro, políticas públicas ambientais do Estado Democrático de Direito, admitidos enquanto concepção ética de cidadão e modelo de Estado em que a natureza, como base de exercício da dignidade humana, deve ser preocupação de primeira grandeza.

Realce-se ainda a importância de concebermos o meio ambiente como direito fundamental, basilar, inerente à realização da dignidade da pessoa humana. Desta feita, é

importante perquirir as normas que estabelecem em nossa legislação o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a necessidade de sua efetivação.

Por outro lado, é fundamental pensar de quais ferramentas dispõe o Estado para proteção da natureza. Esse é questionamento de suma importância, pois a tal ente cabe a tomada de decisões políticas fundamentais, sendo dado a este, ainda, ante nosso modelo intervencionista, interferir na Economia.

Partindo do pressuposto de que o tributo pode ter uma função além da arrecadação, o Estado pode criar instrumentos tributários buscando induzir condutas socialmente adequadas, o que é interessante, pois desta forma se coadunam desenvolvimento econômico e a preocupação socioambiental, no que se convencionou chamar "desenvolvimento sustentável".

Neste trabalho, delineia-se como ocorre a tributação ambiental, com quais princípios ela se relaciona, como ela se coaduna com nosso Sistema Ambiental Tributário, e, ainda, estudar casos em que instrumentos tributários foram usados com tal finalidade, discutindo seus méritos e os aspectos que podem ser melhor explorados.

Intervindo na atividade econômica, o Estado tem a oportunidade de forjar, em conjunto com a sociedade, condições para o alcance de um ponto de equilíbrio de sustentabilidade. O progresso é importante, mas para alcançá-lo deve-se respeitar o homem e o meio em que este vive. Tomando por base esse caminho já percorrido por outros países, não podemos deixar de concluir que nosso Estado tem muito a avançar nessa seara. O desafio se torna mais interessante ao sopesarmos a necessidade de investimentos em tributação ambiental com a já pesada carga tributária no Brasil. Temos assim o compromisso de estudar como se desenvolve a tributação ambiental para empregá-la com qualidade, sem comprometer a atividade econômica.

Do estudo, resulta a constatação de que a crise ambiental retrata o esgotamento de nosso modelo de desenvolvimento e traz a necessidade da mudança de paradigmas na relação homem-meio ambiente. Entende-se que o Direito brasileiro prescreve o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, mas existe a necessidade de sua efetivação. É importante frisar ainda a conclusão de que o art. 225 da CF/88 traz não apenas um direito ao meio ambiente, mas um dever de todos, Estado e coletividade, envidarem esforços para defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Temos uma responsabilidade social que também é ambiental, e esse é elemento de sustentabilidade.

Assenta-se a premissa de que o Estado pode intervir na Economia através de instrumentos tributários para efetivar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e, com isso, impulsionar a construção de um desenvolvimento sustentável.

Vinculam-se externalidades, extrafiscalidade e indução econômica na preservação do meio ambiente.

Dessa forma, compreende-se a importância e a urgência em se estudar os mecanismos por que opera a tributação de viés ambiental, pois, apenas de posse de um instituto bem gerido cientificamente, podemos aplicá-lo com margem de segurança adequada, tendo a certeza possível de que seu implemento será meio idôneo a proteger nosso tão precioso meio ambiente.

O tema é bastante amplo. Esgotá-lo é virtualmente impossível. Talvez por isso a empreitada tenha sido tão rica. A partir das considerações aqui expendidas, buscamos contribuir para o debate sobre a tributação ambiental e como ela propicia a efetivação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, além de auxiliar a construção da reforma de nosso modelo de desenvolvimento, almejando-se a evolução a um paradigma de desenvolvimento que seja sustentável e socialmente mais justo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de. **A extrafiscalidade na tributação ambiental: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável**. Dissertação de mestrado: Universidade Federal de Caxias do Sul, 2003. Disponível em: <http://tede.ucs.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=116>. Acesso: 30 de abril de 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Propriedade, tributos e meio ambiente. In: WACHOWICZ, Marcos; MATIAS, João Luis Nogueira. **Estudos de direito de propriedade e meio ambiente** [recurso eletrônico]. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009, p. 228 -242.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MAFRA, Flávia Koerich. Icms ecológico: instrumento de tributação ambientalmente orientada ou mitigação da autonomia municipal? In: **Estudos de tributação ambiental** / CAVALCANTE, Denise Lucena; BALTHAZAR, Ubaldo César (coordenação); Gabriela Pimentel Pessoa, organização [recurso eletrônico]. – Florianópolis : Fundação Boiteux, 2010.

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco**: rumo a uma outra modernidade. São Paulo: Ed. 34, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25ª edição, atualizada. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed., rev., atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAVALCANTE, Denise Lucena; DANTAS, E. M.; LIMA, F. P. R. M ; MARTINS, E. M. ; SALES, J. V. P. ; SILVA, J. F. F. Projetos em trâmite no Congresso Nacional acerca do Direito Tributário Ambiental. In: **Estudos de tributação ambiental** / CAVALCANTE, Denise Lucena; BALTHAZAR, Ubaldo César (coordenação); Gabriela Pimentel Pessoa, organização [recurso eletrônico]. – Florianópolis : Fundação Boiteux, 2010.

CAVALCANTE, Denise Lucena; VIDAL, Ana Carolina Ponte. Compatibilidade da propriedade urbana com a preservação do meio ambiente: um estudo sobre a utilização do iptu como instrumento fiscal de proteção ambiental. In: WACHOWICZ, Marcos; MATIAS, João Luis Nogueira (coordenadores). **Direito de propriedade e meio ambiente**: novos desafios para século XXI [Recurso eletrônico]. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010, p. 335-357.

CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. Constituição, direito tributário e meio ambiente. **Revista NOMOS**. Vol. 28.2, jul/dez – 2008.2, p. 29-40.

BARBOSA, Rogério. Tributação ambiental pode estimular degradação. **CONJUR**. Notícia elaborada em resumo ao Seminário **Tributação Ambiental: seu papel para o desenvolvimento econômico sustentável**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mar-13/tributacao-ambiental-estimular-degradacao-afirmam-especialistas>, acesso em 30 de abril de 2013.

CRUZ, Maíra Acotirene Dario da. Aspectos extrafiscais das espécies tributárias e possibilidades de instituição de tributos ambientalmente orientados no Brasil. In: WACHOWICZ, Marcos; MATIAS, João Luis Nogueira (coordenadores). **Direito de propriedade e meio ambiente**: novos desafios para século XXI [Recurso eletrônico]. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010, p. 335-357.

DANTAS, Eric de Moraes e. Direito tributário ambiental: teoria que se alinha ao paradigma jurídico vigente. Epistemologia e constituição: justificativas convergentes. In: **Estudos de tributação ambiental** / CAVALCANTE, Denise Lucena; BALTHAZAR, Ubaldo César (coordenação); Gabriela Pimentel Pessoa, organização [recurso eletrônico]. – Florianópolis : Fundação Boiteux, 2010.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 641-652.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e mudança social. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 13ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2012.

GAVIÃO FILHO, Anízio Pires. **Direito fundamental ao ambiente**. Porto Alegre: Livraria do advogado Ed., 2005.

GRAU, Eros. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA)/UFRJ. MOTTA, Ronaldo Seroa da; YOUNG, Carlos Eduardo Frickmann (coordenadores). **Instrumentos econômicos para a gestão ambiental no Brasil**. Rio de Janeiro: 1997. Disponível em: < http://issuu.com/bluueportal/docs/instrumentos_econ_micos_de_gest_o_ambiental_no_bra>, acesso em 25.08.2013.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, 624-640.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23ª edição, rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MONCADA, Luis Cabral de**. Direito econômico**. 2a edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MORAIS, José Luis Bolszan de. Novos Direitos e Tributação. Perspectivas necessárias para uma eco-tributação. Anotações preliminares. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, 597-623.

MURPHY. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Editora Martins Fontes: São Paulo, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Almedina. Coimbra. 2009.

NUNES, Cléucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

ONU. **Declaração do Rio**. Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: <http: //www.un.org/documents/ga/conf151/aconf15126-1annex1.htm>, acesso em 30 de abril de 2013.

PIGOU, A. **La Economía del Bienestar**. Madrid: M. Aguilar, 1946.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara de S. Assis Borges Nasser. O papel do estado no desenvolvimento econômico sustentável: Reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, 653-673.

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

SILVA-SÁNCHEZ, Solange S. **Cidadania Ambiental**: Novos Direitos no Brasil. São Paulo: Annablume, 2010.

TORRES, 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.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VIEIRA, Gabriel Antônio de Abreu. A efetividade do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e sua compatibilização com o desenvolvimento econômico utilizando instrumentos do direito tributário e financeiro. In: **Estudos de tributação ambiental** / CAVALCANTE, Denise Lucena; BALTHAZAR, Ubaldo César (coordenação); Gabriela Pimentel Pessoa, organização [recurso eletrônico]. – Florianópolis : Fundação Boiteux, 2010.