

O REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO-AMBIENTAL A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

THE LEGAL ENVIRONMENTAL-TAXATION REGIME ACCORDING TO THE 1988 CONSTITUTION OF THE FEDERATIVE REPUBLIC OF BRAZIL

Fellipe Cianca Fortes¹

RESUMO

O artigo analisa, seguindo a tendência mundial de proteção ao meio ambiente, a viabilidade de se construir, a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, um Regime Jurídico Tributário-Ambiental visando à utilização de tributos com fins de promover o Desenvolvimento Sustentável. O estudo se inicia pela aferição dos Princípios Constitucionais Ambientais, dando ênfase principalmente o Princípio do Poluidor-Pagador, pelo qual as externalidades negativas do exercício das atividades econômicas devem ser internalizadas nas próprias atividades, fazendo com que tanto o empresário quanto aos seus respectivos consumidores arquem com os custos sociais da proteção, reparação e recuperação do meio ambiente lesado, primando, em qualquer hipótese, sempre a proteção à reparação. A seguir, a pesquisa abrange os Princípios Constitucionais Tributários, apontando os Princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia Tributária como grandes obstáculos à construção do Regime Jurídico Tributário-Constitucional. Ao ingressar propriamente no âmbito tributário-ambiental, a investigação suscita a utilização dos tributos de duas formas, a fiscal e a extrafiscal. Enquanto pela primeira forma o tributo visa exclusivamente o abastecimento dos cofres públicos para a execução dos serviços públicos, pela segunda forma a função arrecadatória é relegada a segundo plano, dando-se primazia à utilização dos instrumentos tributários para se alcançar determinados fins específicos. Com relação ao tributo-ambiental fiscal, denota-se o imposto como principal veículo para onerar diretamente as atividades poluidoras. Contudo, a criação de um imposto-verde encontra óbice tanto nos Princípios Ambientais quanto Tributários, à medida que (i) operando o tributo, por definição, no campo da licitude, seria necessária a criação de um “nível legal de poluição”, o que fere o Princípio do Poluidor-Pagador, (ii) por vedação constitucional expressa, o produto da arrecadação dos impostos não pode ser vinculada a nenhuma finalidade específica, de modo que o imposto-verde limitar-se-ia a abastecer os cofres públicos, sem que o seu respectivo produto pudesse ser diretamente investido na prevenção, preservação e reparação ambiental, (iii) o Princípio da Capacidade Contributiva exige uma mensuração econômica proporcional da materialidade do tributo, o que não se verificaria no imposto-verde em razão de não incidir sobre base econômica, e (iv) por não ter competência tributária expressa na Constituição Federal, recairia na competência residual da União, devendo, com isso, ser não-cumulativo, o qual, pela sua própria sistemática, desoneraria por completo a empresa poluidora e recairia, ao

¹ Mestrando em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina – UEL, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, advogado tributarista e professor em cursos de graduação e de especialização.

final, somente no consumidor, indo de encontro, novamente, ao Princípio do Poluidor-Pagador. Por sua vez, a utilização de tributo em sua forma extrafiscal para fins ambientais incita conflitos entre os Princípios Constitucionais, não sendo possível afastar os Princípios Tributários em prol dos Princípios Ambientais e vice-versa. Com isso, o tributo ambiental deverá sempre guardar respeito à Capacidade Contributiva e à Isonomia, o que implica na impossibilidade de se tributar de forma diversa produtos/serviços/operações exclusivamente pela razão de serem mais ou menos poluentes. Ao fim, conclui que, perante a Constituição Federal atual, não se revela possível a instituição do imposto-verde, enquanto que a constitucionalidade da tributação-ambiental extrafiscal, por ensejar conflitos principiológicos, deve ser analisada concretamente, sopesando-se as circunstâncias específicas caso a caso.

PALAVRAS-CHAVE: Fiscalidade; Extrafiscalidade; Tributo; Meio-Ambiente

ABSTRACT

The article analyzes, following the worldwide trend of protection to the environment, the viability of forming, according to the 1988 Constitution of the Federative Republic of Brazil, a Legal Environmental-Taxation Regime aiming at promotion of Sustainable Development. The study begins with the analysis of Environmental Constitutional Principles, giving emphasis especially to the Polluting Agent – Payer Principle, which the negative external exercise of the economical activities should be internalized in its own activities, making by this way, not only the companies but also their consumers to be responsible for the social costs of the protection, reparation and recovering of the damaged environment, prioritizing in any circumstance, the protection for the reparation. To follow, the research involves Constitutional Taxation Principles, pointing the Principles of the Contributive Capacity and of the Equality as the great obstacles to the elaboration of the Constitutional Legal Taxation Regime. When dealing with environmental taxation, the investigation demands the use of the taxes in two forms, the fiscal and the extra fiscal taxation. While the first form of taxation regards, exclusively, to supplying the public coffers to the execution of the public service, the second form's goal is, by the use of the taxation, to reach specific determined ends. Regarding to the Environmental Fiscal Taxation, the tax is clearly defined as the main key to overcharge directly the polluting activities. However, the creation of a Green Tax finds obstacles in the Environmental as well as in the Taxation Principles because: i) by operating the taxes, for its definition, it would be necessary the creation of a legal concept of pollution, which goes against the Polluting Agent - Payer Principle; (ii) by express constitutional prohibition, the product of the tax collection cannot be tied with any specific purpose, in way that the Green Tax would limit to supply the public coffers without its respective product could be invested directly in the environmental preservation, prevention and reparation; (iii) the Principle of Contributive Capacity demands an economic measurement proportional to the materiality of the tax, which would not work with the Green Tax because it doesn't happen on economic base; and (iv) for not existing express authorization in the Federal Constitution, it would fall into the accrual basis of the Union, being, by this, non-cumulative and which, by its own systematic, wouldn't overcharge the polluting company but only the consumers, going against, once again, the Polluting Agent-Payer Principle. In turn, the use of taxation in its extra fiscal way for environmental ends stirs up conflicts between the Constitutional Principles, being impossible to move away the Taxation Principles in favor of the Environmental

Principles and vice-versa. In order of this, the Environmental Tax will always have to respect the Contributive Capacity and the Equality Principles, which implies in the impossibility of taxing in various ways exclusively products/services/operations for the reason to be more or less polluting. In conclusion, according to the current Federal Constitution, the implementation of the Green Tax seems impossible, whereas the constitutionality of the Extra Fiscal Environmental Taxation has to be concretely analyzed, and taking into consideration the specific circumstances case by case because it can easily provoke principle conflicts.

KEYWORDS: Fiscal Taxation; Extra Fiscal Taxation; Tax; Environment

1. Introdução

A preocupação com o meio ambiente é um dos temas que ganha cada vez mais relevo perante as ciências modernas. Do direito à economia, passando pela física, biologia, filosofia, sociologia, procura-se a fórmula do chamado “desenvolvimento sustentável”. Diante de todos estes conhecimentos tem-se pelo menos uma premissa em comum: a natureza não se recupera na mesma velocidade e medida em que é consumida. Desta forma, buscam-se soluções que primam o equilíbrio na equação consumo da natureza/renovação de recursos naturais, chegando, com isso, a um meio ambiente sustentável.

Tal preocupação refletiu-se na Constituição Federal de 1988, que enuncia, em seu artigo 225, o dever do Estado de praticar ações positivas tendentes a promover o meio ambiente sustentável, bem como de coibir práticas poluidoras, assegurando, para tanto, poder para punir civil, administrativa e penalmente o agressor.

Nesse sentido, cabe ao Poder Público, por meio do direito, regular as relações sociais, inclusive as do domínio econômico, com vistas ao desenvolvimento sustentável, podendo fazê-lo de modo: i) preventivo, estimulando ou desestimulando condutas de interesse ou desinteresse ambiental; ii) repressivo de condutas poluidoras. Para tanto, é necessária atuação de todos os órgãos políticos do Estado: o Legislativo criando leis; o Executivo dotando-se de estrutura administrativa para execução de políticas públicas ambientais, incluindo a fiscalização; e o Judiciário no seu dever de impor as sanções aos agressores deste sistema normativo.

Com o presente estudo, busca-se avaliar, a partir da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988, qual a contribuição para o desenvolvimento sustentável possível por meio do atual Regime Jurídico Tributário-Ambiental, bem como

apontar as barreiras normativas constitucionais que impedem, ainda, a implementação de uma tributação ambiental de caráter fiscal por meio de impostos, tributação esta que se constata em Estados, a maioria europeus, há muito preocupados com as questões ambientais.

2. O Princípio do Poluidor-Pagador e a Proteção do Meio Ambiente

A análise de todo e qualquer regime jurídico ambiental inicia-se pelos Princípios que norteiam o Estado e a sociedade na consecução das políticas públicas visando ao desenvolvimento sustentável, dentre os quais, para este estudo, se destaca o Princípio do Poluidor-Pagador.

O Princípio do Poluidor-Pagador não quer significar meramente que o agente poluidor deve arcar com os custos decorrentes da sua atividade poluidora, o que consubstanciaria tão-somente um mero “direito de compra de poluir”, de modo que os seus efeitos pretendidos, de garantir a subsistência da natureza, não seriam alcançados; tratando-se de proteção do meio ambiente, não se pode deixar de lado a base empírica de que o consumo do meio ambiente é desproporcional à sua capacidade de recuperação, de modo que permitir a “compra” de uma parcela de poluição somente agravaria o problema que já se enfrenta. E mais: estar-se-ia legalizando as atividades poluidoras. De fato, o que busca o Princípio do Poluidor-Pagador, conforme Rodrigues (2002, p. 143), é “redistribuir equitativamente as externalidades ambientais”.

Externalidade é um efeito social decorrente da atividade econômica, podendo ser positiva ou negativa em razão de no preço do bem colocado no mercado se incluir, ou não, “os ganhos e as perdas sociais resultantes de sua produção ou consumo” (RODRIGUES, 2002, p. 141), de modo a refletir o seu valor social (PINDYCK; RUBINFELD, 1999, p. 843). Isso quer dizer que, se o agente econômico, ao produzir ou circular o seu bem, não levar em conta na construção do respectivo preço os impactos sociais decorrentes do exercício da sua atividade econômica, a atividade estará provocando uma externalidade negativa.

O que se busca por intermédio do Princípio do Poluidor-Pagador, tomando-se por base que, em geral, as externalidades ambientais negativas decorrentes das atividades econômicas acabam sendo suportadas por toda a sociedade, é que “todos os

custos de prevenção, precaução, correção na fonte, repressão penal, civil e administrativa que são despendidos pelo Estado [...], a quem incumbe a gestão dos componentes ambientais, sejam suportados pelo responsável pelas externalidades ambientais”. O Princípio do Poluidor-Pagador visa evitar *a privatização dos lucros e a socialização das perdas* (DERANI, 1997, p. 158), mediante a internalização da atividade poluidora, dos custos do impacto ambiental e a retirada, do Estado, da responsabilidade exclusiva pela preservação do meio ambiente, alcançando, desta maneira, não somente o agente econômico/social poluidor, mas também os seus respectivos consumidores.

À luz de uma concepção econômica, a delimitação das externalidades ambientais negativas é de impossível mensuração, de modo que não se faz possível sua agregação ao valor do produto final. Porém, ainda que a internalização das externalidades ambientais decorrentes da atividade econômica não sejam efetivas, a ponto de refletir e reparar a realidade, a sua ausência abre margem para o uso abusivo do meio ambiente em razão da captação de lucros, relegando exclusivamente ao Estado a responsabilidade pela proteção da natureza. O Princípio do Poluidor-Pagador, portanto, vem para distribuir equanimente, entre todos os responsáveis diretos e indiretos pela poluição, os custos da proteção/reparação ambiental.

Do conceito exposto, é possível desdobrar o Princípio do Poluidor-Pagador em três outros subprincípios, ou, conforme a denominação de Rodrigues (2002, p. 148) Princípios de Concretização do Poluidor-Pagador: (i) Princípio da Prevenção; (ii) Princípio da Precaução; e (iii) Princípio da Responsabilidade. O primeiro parte da premissa que a reparação do meio ambiente não se dá na mesma medida do seu consumo e que é impossível a recuperação do estado natural originário, de modo que se deve primar pelas ações preventivas ao invés das reparatórias; *tratando-se de meio ambiente, prefere-se a prevenção à reparação*. Pelo segundo, busca-se *evitar o risco do dano ambiental quando este não for certo*, ou seja, havendo incerteza quanto à possibilidade de ocorrência de lesões ambientais, a atividade deve ser coibida, cabendo ao empreendedor a comprovação de que o seu negócio não gera poluição. O terceiro princípio garante a internalização dos impactos negativos da atividade econômica, visando à recuperação rápida e efetiva do meio ambiente, pelo próprio poluidor, quando já consolidado o dano. Disso se infere, conforme Domingues (2006a, p. 45), que o Princípio do Poluidor-Pagador não se limita a uma formulação *absoluta* ou *impositiva*,

“de *imputação* ao poluidor do rateio do custo das ações estatais necessárias à preservação e recuperação ambientais”, mas alberga um sentido *relativo* ou *seletivo*, de se “*valorizarem as iniciativas não poluidoras e os investimentos em despoluição, e desestimular atividades nefastas ao ambiente*” [destaques do autor].

O texto do artigo 225, trazido com a Constituição Federal de 1988, permite identificar a presença do Princípio do Poluidor-Pagador, especialmente a partir dos incisos I, IV, V, VII e § 3º, os quais revelam a determinação de preservar o meio ambiente, de preferir as atividades ecologicamente corretas e coibir as poluidoras, e de punir os agentes que causem dano à natureza. E ainda, é de se destacar o artigo 170, VI, que eleva à categoria de Princípio Geral da Atividade Econômica a defesa do meio ambiente, permitindo o tratamento diferenciado das empresas “conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Concluindo com Rodrigues (2002, p. 148), o Princípio do Poluidor-Pagador, inclusive nos moldes postos pela Constituição Federal de 1988, “está atrelado a *toda modalidade de atuação estatal com vistas à proteção, controle e repressão das externalidades negativas ambientais*” [destaque do autor].

3. Os Princípios Constitucionais Tributários

Ingressando no sistema tributário, a análise das normas constitucionais revela o efetivo objeto deste ramo do direito: trata-se de uma sistematização que visa à proteção do contribuinte contra o poder estatal de invasão e de subtração de parcela da esfera patrimonial particular para o abastecimento dos cofres públicos e o cumprimento do interesse público. Essa natureza do direito tributário é aferida, principalmente, a partir dos princípios gerais que norteiam a função fiscal do Estado, direcionando a atividade de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos (CARVALHO, 2004, p. 16), mediante a imposição de limites diretos ao exercício da competência tributária. Dentre estes princípios, destacam-se (i) o Princípio da Legalidade (artigo, 150, I), determinando que cabe exclusivamente à lei instituir ou majorar tributos; (ii) o Princípio da Irretroatividade (artigo 150, III, *a*), delimitando a incidência de tributo novo ou majorado somente aos fatos ocorridos sob a égide da respectiva lei; (iii) o Princípio da Anterioridade, pelo qual o tributo somente pode ser cobrado a partir do exercício seguinte à sua instituição ou

majoração, e desde que haja transcorrido o período de noventa dias (artigo 150, III, *b e c*); (iv) o Princípio da Proibição da Utilização de Tributo com Efeito de Confisco (artigo 150, IV), consubstanciando a busca pela Justiça Tributária, no sentido de se exigir do contribuinte tão-somente o necessário para a subsistência do Estado, sem extrapolar tal barreira e sempre respeitando o essencial para a sobrevivência digna do cidadão; e (v) o Princípio da Uniformidade Geográfica (artigo 151, I), o qual veda a “eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou a Distrito Federal, em prejuízo aos demais” (CARVALHO, 2004, p. 163), com o fito de consolidar o Princípio Federativo. Além destes, dois outros princípios ganham especial relevo – e levantam grandes problemas – quando se pretende a construção de um Regime Jurídico Tributário-Ambiental: o Princípio da Capacidade Contributiva (artigo 145, § 1º) e o Princípio da Isonomia Tributária (artigo 150, II).

A respeito do primeiro, Carvalho (2008, p. 302) leciona que a “capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”. Contudo, “Mensurar-se a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de todos os que lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos, sendo o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário”. Essa dificuldade apontada por Carvalho se dá em virtude de deformações sofridas pelo conceito de “capacidade contributiva” ao ser positivado no ordenamento jurídico, deformações estas chamadas por Becker (2007, p. 526) de “constrições jurídicas ao conceito de capacidade contributiva”, consistindo a primeira constrição na “exclusão do conceito de capacidade contributiva global”, a segunda na circunstância de que “a riqueza do contribuinte (que está sendo relacionada com o tributo singular) não é totalidade da riqueza do contribuinte, mas unicamente *um fato-signo presuntivo* de sua renda ou de capital”, e a terceira no fato de que não há o respeito pela renda ou capital “acima do mínimo indispensável”, isto é, a capacidade contributiva é aferida tão-somente em relação a cada tributo tomado de forma individual, sem a sua inserção no contexto econômico geral do contribuinte e sem a observância das condições mínimas e necessárias à sobrevivência, a exemplo do salário mínimo, moradia, alimentação, vestuário etc. Porém, a despeito e a partir de tais críticas, pode-se afirmar que, no

ordenamento brasileiro, a capacidade contributiva “quer de cada um o tributo adequado à sua capacidade contributiva ou capacidade econômica” (AMARO, 2005, p. 138), sendo “aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada” (BECKER, 2007, p. 527).

O Princípio da Isonomia Tributária, previsto no inciso II, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, veda à União, aos Estados, ao Município e ao Distrito Federal, “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, isto é, “o princípio se dirige ao próprio legislador e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes”, além de que, “diante da lei ‘x’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas ‘diferentes’ que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas” (AMARO, 2005. p. 135). Mais do que isso, para garantir este equilíbrio, é necessário, ainda, o desdobramento do Princípio da Isonomia no Princípio da Não-Discriminação Tributária em Razão da Procedência ou do Destino dos Bens, previsto no artigo 152, de onde se extrai que “a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (CARVALHO, 2004, p. 163). Isso tudo leva a crer que o Princípio da Isonomia Tributária busca atingir uma igualdade material, proibindo a diferenciação de tratamento tributário decorrente de critérios pessoais ou qualitativos, primando pelo tratamento igualitário aos contribuintes que se encontrem sob um mesmo nível de externalização de capacidade contributiva.

4. O Regime Jurídico Tributário-Ambiental

4.1. Os Valores Finalísticos dos Tributos: Fiscalidade e Extrafiscalidade Tributária

Destacados os princípios constitucionais que devem nortear o Regime Jurídico Tributário, uma das formas possíveis de se construir um Regime Jurídico Tributário-Ambiental será aferindo as finalidades pretendidas por meio da tributação,

quais sejam, a fiscalidade e a extrafiscalidade, ou seja, o “modo como se dá a utilização do instrumental jurídico tributário” (CARVALHO, 2008, p. 239).

Nesse sentido, tem-se que o tributo será classificado como *fiscal* quando se pretende cumprir os ditames constitucionais de arrecadação para compor o orçamento público, ou seja, “[...] estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva” (CARVALHO, 2008, p. 240). Por outro lado, o tributo *extrafiscal* poderá ser utilizado para perseguir de interesse do Estado, além dos meramente de arrecadação, de modo que a tributação “[...] 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” (CARVALHO, 2008, p. 240). Por esta, o tributo é utilizado como instrumento de atuação do Estado na área desejada. Exemplos clássicos de extrafiscalidade se verificam no caso do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI e do Imposto de Importação – II; no primeiro, o estabelecimento de alíquotas permite o controle interno de produção, isto é, minorando-se as alíquotas, fomentam-se determinados setores industriais, enquanto, por sua vez, no segundo, a elevação de alíquotas coíbe a importação dos respectivos produtos e incentiva a produção interna dos mesmos. São casos claros da utilização de tributos não com fins arrecadatórios, os quais são relegados ao segundo plano, mas de planejamento do mercado interno.

Nesse contexto, de acordo com Rodrigues (2002, p. 246):

[...] percebe-se que quando se fala em *tributação ambiental*, deve-se levar em consideração dois sentidos que a expressão pode indicar: a) o sentido *fiscal* (arrecadatório), voltado para angariar recursos que sejam utilizados em prestação de serviços ambientais; b) o sentido *extrafiscal* (regulatório), tendente a regular comportamentos que sejam afetos aos princípios ambientais.

A utilização de tributos em prol do meio ambiente pode se dar tanto por meio da fiscalidade, valendo-se dos “tributos verdes”, quanto por meio da extrafiscalidade, onde os tributos já existentes no ordenamento jurídico serão manipulados com o fim último de onerar as atividades mais poluidoras e incentivar a produção “limpa”, consubstanciando esta última hipótese uma forma de internalizar os

gastos decorrentes dos impactos ambientais causados pelas respectivas atividades econômicas.

Com relação ao primeiro aspecto – fiscalidade –, a experiência europeia revela inúmeros exemplos, citados por Gusmão (2006, p. 118): (i) a Suécia, em 1991, instituiu o imposto sobre óxidos de carbono, onerando o conteúdo dos gases emitidos pela queima dos mais variados combustíveis, tais como o petróleo, o carvão, o gás natural etc.; (ii) a Noruega, desde 1972, tributa por meio de imposto a emissão de óxido de enxofre; (iii) a Espanha instituiu, em 1992, imposto sobre a fabricação, importação e circulação de hidrocarbonetos; (iv) a França tributa emissão de poluentes e rejeitos não-recicláveis; (v) a Suíça tributa ruídos produzidos por aeronaves, vinculando a receita à construção de aeroportos anti-ruídos; dentre inúmeros outros.

Com relação à extrafiscalidade, a doutrina brasileira, corriqueiramente, defende (i) a utilização do Imposto de Importação – II e do Imposto de Exportação – IE, para dar preferência, por meio de alíquotas reduzidas, a produtos ambientalmente corretos ou decorrentes de países não-poluentes; (ii) a redução do Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA para veículos não-poluidores; (iii) a redução da base de cálculo ou a alíquota do Imposto Sobre Transmissão Imobiliária, tanto o decorrente de *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD quanto o *Inter Vivos*, Oneroso de Bens Imóveis – ITBI para imóveis considerados produtivos ou de interesse ambiental; (iv) a utilização do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU e o Imposto Territorial Rural – ITR para incentivar o cumprimento da função social da propriedade (TRENNEPOHL *apud* MARTINS; ELALI; PEIXOTO, 2007, p. 360).

Cumprir destacar, não obstante, que, utilizando-se o tributo de forma fiscal ou extrafiscal, o objetivo sempre será o mesmo, *internalizar as externalidades ambientais negativas decorrentes do exercício da atividade*, conforme lembra Hernández (1998, p. 77):

A proteção fiscal do meio ambiente demanda, portanto, a subjetivação ou a internalização dos referidos custos sociais mediante a instituição de tributos ambientais, benefícios fiscais ecológicos, introdução do elemento ecológico na estrutura dos tributos vigentes, incluindo toda uma reforma do sistema fiscal existente visando à proteção ambiental, em suma, uma série de

instrumentos cujo denominador comum é o de gravar as atividades que direta ou indiretamente prejudiquem o meio ambiente.²

Afloram alternativas para a utilização de tributos visando à proteção do meio ambiente, restando aferir, tão-somente, se o ordenamento jurídico brasileiro comporta tais possibilidades.

4.2. A Fiscalidade Tributária-Ambiental na Constituição Federal de 1988

Quando se pensa em um tributo, independentemente da espécie, há sempre que se ter em mente uma premissa básica e inafastável: tributo, por definição, não é sanção (artigo 3º, do CTN). Isso quer dizer que, na criação de um tributo ambiental fiscal, é preciso observar a tênue linha entre *tributar* o contribuinte para prevenir e/ou reparar o meio ambiente e *sancionar* o contribuinte para prevenir e/ou reparar o meio ambiente. *O tributo opera tão-somente no campo da licitude, enquanto que a sanção opera no campo da ilicitude.*

Agindo o contribuinte de forma lícita, todas as espécies tributárias podem ser utilizadas para efetivar o Princípio do Poluidor-Pagador: pode-se instituir (i) *taxa* pela efetiva ou potencial prestação de serviços públicos específicos e divisíveis de interesse sócio-ambiental (Taxa de Tratamento e Destinação de Esgotos); (ii) *contribuição de melhoria*, quando a execução de uma obra pública voltada ao meio ambiente – praças, parques, centros de tratamento de água etc. – gerar valorização imobiliária; (iii) *empréstimo compulsório*, se o dano ambiental atingir níveis alarmantes, consubstanciando verdadeira calamidade pública, ou para o custeio de execução de obras públicas urgentes, voltadas à proteção/reparação do meio ambiente; e (iv) no seio das *contribuições*, a *contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE*, com o fim de custear um específico aparato administrativo de fiscalização, planejamento e incentivo para atividades econômicas poluidoras pré-estabelecidas.

² No original: “La protección fiscal del medio ambiente propugna, por tanto, la subjetivación o internalización de dichos costes sociales mediante el establecimiento de tributos ambientales, beneficios fiscales ecológicos, introducción del elemento ecológico en la estructura de los tributos vigentes, e incluso toda una reforma del sistema fiscal existente en torno a la protección ambiental, en suma, una serie de instrumentos cuyo común denominador es el de gravar las actividades que directa o indirectamente perjudiquen el entorno natural.”

É no campo dos *impostos*, porém, que a fiscalidade tributária-ambiental se revela com maior dificuldade, uma vez que não consubstanciando tributo uma sanção, o primeiro passo para a criação de um imposto ambiental, cujo fato imponível, a exemplo dos modelos europeus, consistiria, em geral, em “gerar poluição”, seria a delimitação de uma “zona poluente lícita”, ou seja, um limite dentro do qual o contribuinte está legalmente autorizado a poluir. Contudo, a criação de níveis aceitáveis de poluição, outorgando ao contribuinte uma possibilidade de poluir, conforme crítica de Rodrigues (2002, p. 248), “seria a própria negação do princípio do poluidor pagador, qual seja, uma espécie de *licença para poluir*” [destaque do autor]. Eis o primeiro obstáculo ao imposto verde brasileiro.

Ultrapassando este problema, o imposto ambiental encontraria novo óbice: a vedação constitucional à vinculação do produto da arrecadação a finalidades específicas, estampada no artigo 167, IV, da Constituição Federal de 1988. Essa proibição implica na afirmação de que, não obstante a criação do imposto ter se dado com o fim de coibir as atividades poluidoras, o Estado não tem, e nem poderia ter, a correlata obrigação de investir o produto arrecadado na preservação e na reparação do meio ambiente, prestando-se este capital tão-somente para o abastecimento dos cofres públicos. O Princípio do Poluidor-Pagador, que prima a proteção à reparação, restaria uma vez mais mitigado.

Sob outra ótica, o Princípio da Capacidade Contributiva, conforme enunciado inicialmente representa um grande empecilho à criação do imposto verde. Isso porque a capacidade contributiva corporifica uma grandeza econômica relacionada ao contribuinte, sendo de impossível mensuração quando se elege o volume de poluição como base imponível do tributo. Nesse sentido, expõe Carvalho (2008, p. 303):

[...] há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade. *Ter presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro.* Lembrar-se dos exemplos clássicos que a doutrina relata, acerca da tentativa de exigências fiscais fundadas no pressuposto de um prédio ter mais ou menos janelas, ou de caricaturas inerentes à tributação de pessoas físicas, em virtude da cor dos olhos, da tez ou do tamanho do nariz. Passa, então, a derivar seu interesse para o lado dos eventos que ostentem signos de riqueza, passíveis, por vários ângulos, de ser comensurados e, por esse caminho, colhe a substância apropriada para

satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. [destaque nosso]

É exatamente esse caráter econômico que falta ao imposto verde: o quanto da poluição emitida não se refere, em absoluto, à riqueza auferida ou produzida pelo contribuinte. Pelo contrário, o contribuinte com menor capacidade contributiva pode produzir o mesmo volume, ou até mais, que o contribuinte com a maior capacidade contributiva. Essa ausência de externalização de signos presuntivos de riqueza faz com que a delimitação da base de cálculo do imposto emerja como outro óbice: em qualquer tributo, é imprescindível que haja a correspondência entre a sua materialidade e a sua base de cálculo. As funções da base de cálculo são justamente “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma” (CARVALHO, 2004, p. 327), ou seja, inferir a validade e o respectivo valor do tributo. Não há como se mensurar economicamente, à luz da capacidade contributiva, o montante da poluição emitida, com vistas à delimitação da base de cálculo do imposto verde. Permitir a instituição do imposto verde sobre base que não corresponde à capacidade contributiva do contribuinte corresponde a verdadeiro confisco, expressamente vedado pelo ordenamento constitucional.

Pode ser suscitada ainda outra barreira. Ao se compulsar a competência tributária outorgada aos Entes Federativos pela Constituição Federal, denota-se que não há previsão expressa para a instituição de imposto sobre a produção de poluição, recaindo a alternativa, via de consequência, na competência residual da União (artigo 154, I). Para o exercício da competência residual, contudo, é imperativo que, além da utilização de lei complementar, o imposto seja não-cumulativo, o que implica uma grave consequência. A sistemática da não-cumulatividade objetiva evitar a incidência em cascata do imposto, de forma que, na cadeia de produção e/ou circulação de bens ou serviços, todo o imposto pago nas operações anteriores são compensados com os impostos devidos nas operações posteriores, recaindo toda a carga tributária da cadeia, por último, sobre o consumidor final. Nesse contexto, a não-cumulatividade é reservada aos casos em que a tributação se dá de forma sucessiva sobre um mesmo bem, verificável nas operações de produção e de circulação de bens e serviços em direção ao

consumidor final, categoria esta em que não se enquadra o imposto verde (de igual maneira aos demais impostos chamados “reais”): o imposto verde visaria à oneração tão-somente de atividades específicas – não somente econômicas, mas também sociais –, elos próprios dentro da cadeia de produção e/ou de circulação, não se justificando a sua transferência total ao consumidor final. Por certo, o consumidor final deve também ser responsabilizado pelo consumo de produtos poluidores, mediante o pagamento de preço majorado; contudo, o que não se justifica é a desoneração total da empresa por meio da sistemática da não-cumulatividade. Assim, o imposto verde não comporta as exigências constitucionais ao exercício da competência tributária residual.

Todas essas barreiras permitem uma conclusão: o ordenamento jurídico vigente, da forma como se impõe, inviabiliza a instituição de um imposto verde, o qual vai de encontro aos Princípios Tributários e Ambientais.

4.3. A Extrafiscalidade Tributária-Ambiental na Constituição Federal de 1988

Entende-se por extrafiscalidade tributária-ambiental a utilização dos instrumentos tributários para fins outros além da simples arrecadação, à concretização do Princípio do Poluidor-Pagador e do desenvolvimento sustentável. Tal utilização do tributo se faz necessária porque, segundo Becker (2007, p. 629), “Nenhuma das reivindicações pleiteadas hoje sob o título de direitos sociais poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia”. Sendo assim, o Estado possui duas alternativas: (i) intervir diretamente na economia e nas relações sociais, mediante a imposição de regras permissivas, proibitivas ou obrigatórias; ou (ii) intervir indiretamente na economia e nas relações sociais, mediante a manipulação dos instrumentos existentes, tornando, ao fim, insustentável o exercício da conduta indesejada (BECKER, 2007, p. 628). Culturalmente, a segunda opção se revela a mais efetiva: para alterar o rumo das relações intersubjetivas, ao invés de inserir uma regra no ordenamento jurídico estranha aos costumes e à realidade social, provoca-se a mudança comportamental ao patamar desejado ao incorporar paulatinamente à mentalidade da sociedade o comportamento desejado face à insustentabilidade (em geral econômica) do comportamento anterior.

É neste contexto que se insere a extrafiscalidade: o Estado, por meio da base de cálculo e das alíquotas dos tributos que compõem o sistema, onera os bens considerados poluentes, desestimulando o seu consumo e incentivando o agente econômico a buscar alternativas, tais como renovações tecnológicas, meios de produção ambientalmente corretos etc. A questão aqui, tal como na fiscalidade, é inferir se o ordenamento jurídico brasileiro comporta a utilização extrafiscal dos tributos visando à proteção ao meio ambiente considerando-se os princípios tributários e os princípios ambientais, principalmente, os Princípios da Capacidade Contributiva, da Isonomia Tributária e do Poluidor-Pagador.

Para Hernández (1998, p. 153), quando se trata de extrafiscalidade tributária-ambiental, é possível afastar a capacidade contributiva do contribuinte em prol da proteção do meio ambiente:

É necessário recordar que, embora os tributos ecológicos devam observar a existência de capacidade contributiva, respeitando um limite mínimo (mínimo isento) e um limite máximo (exigência constitucional de não-confisco) de riqueza, não encontram total fundamento no princípio da capacidade econômica, já que, como impostos extrafiscais, são regidos por outros princípios. Seguindo este raciocínio, não é necessário o pressuposto objetivo de a espécie tributária escolhida coincidir com o objeto imponible, qual seja, a riqueza onerada. Quer dizer, seja qual for a riqueza externalizada (renda, patrimônio ou consumo), o elemento objetivo do evento imponible não deve basear-se em um índice que meça esta riqueza, tal como é a obtenção de uma renda ou a titularidade de um patrimônio, mas sim um que meça a atividade nociva para o meio ambiente, a exemplo da contaminação.³

No entanto, não se pode perder de vista que, mesmo extrafiscal, o tributo ambiental ainda é tributo, e, como tal, é intimamente ligado aos princípios que regem o poder de tributar do Estado, conforme expõe Carvalho (2008, p. 241):

³ No original: “Es necesario recordar que se bien los tributos ecológicos deben observar la existencia de capacidad contributiva, respetando un límite mínimo (mínimo exento) y un límite máximo (exigencia constitucional de no confiscatoriedad) de riqueza, aquellos no encuentran total fundamento en el principio de capacidad económica, ya que como impuestos con fines extrafiscales son otros los principios que los rigen. Como consecuencia de tal razonamiento, no es necesario que el presupuesto objetivo de la figura tributaria elegida coincida con el objeto imponible, entendido como la manifestación de riqueza gravada. Es decir, sea cual sea la fuente a señal de riqueza (renta, patrimonio o consumo), el elemento objetivo del hecho imponible no debe basarse en un índice que mida la riqueza, como es la obtención de una renta o la titularidad de un patrimonio, sino en uno que mida la actividad nociva para el medio ambiente como es la contaminación.”

Consistindo a extrafiscalidade no uso de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim entendidos tanto os dispositivos expressos quanto os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu emprego.

A partir das considerações doutrinárias acima, entende-se seja possível reunir os argumentos sobre este tema em dois grupos: aqueles que defendem a extrafiscalidade, com fins ambientais, para impostos cuja incidência interfere, especialmente, em atividade econômica e, no Brasil, o fundamento constitucional estaria no artigo 170, VI, da Constituição Federal de 1988; e aqueles que apresentam restrições fundamentadas, especialmente, na rigidez do regime tributário e, portanto, à primeira vista, não haveria como se afastar um princípio tributário em favor de um princípio ambiental, pois ambos devem conviver harmonicamente, questionando, logo, “soluções” apontadas pelo primeiro grupo. Tal enfrentamento é perceptível como se verá a seguir.

Muito se fala em utilizar as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS para onerar os produtos poluentes, neste caso, o critério de seletividade teria em conta produtos com elevado potencial de poluição, como não essenciais, sujeitos a elevada tributação e aqueles de menor ofensividade ambiental, com menor tributação. A finalidade seria tratar de modo diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos ou serviços nos termos do artigo 170, VI, da Constituição Federal de 1988, e, desta forma, desestimular tais consumos. Porém, se desconsidera neste argumento que o Princípio da Seletividade em Razão da Essencialidade do Produto (artigos 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, CF/88), concretiza, para o IPI e para o ICMS, o Princípio da Capacidade Contributiva; a alíquota do bem se condiciona à sua essencialidade/superfluidade, onerando os bens dispensáveis e acessíveis àqueles com maior poder aquisitivo e, portanto, com maior capacidade contributiva, e desonerando os bens necessários a todos. A fixação de alíquotas com base no impacto ambiental, no entanto, não satisfaz esse critério, pois não leva em conta a necessidade do produto, podendo tanto elevar a carga

tributária de um bem essencial quanto desonerar um supérfluo, à contramão das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Diante da tributação por meio do IPVA, mais uma vez os argumentos se enfrentam: defende-se que é possível as alíquotas do IPVA serem diferenciadas conforme o tipo e utilização dos veículos, nos termos do artigo 155, § 6º, II, e artigo 170, VI, ambos da Constituição Federal de 1988, admitindo-se tributação maior para automotores a partir do critério do uso de combustível com maior ou menor ofensa ambiental; em outra acepção, a capacidade contributiva e a isonomia proibem que dois automóveis de mesmo valor venal tenham alíquotas diversas em razão de um ser mais poluente que o outro pelo combustível utilizado, por ausência de autorização constitucional.

Sugere-se ainda que por meio dos Impostos sobre o Comércio Exterior seja possível estimular ou desestimular a circulação em território nacional de produtos ambientalmente desejáveis ou indesejáveis. Mas, sob a perspectiva tributária deve-se considerar a proibição, nos termos do artigo 152, da Constituição Federal de 1988, de tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou do destino do bem.

Nitidamente se observa em relação à extrafiscalidade tributária-ambiental, nesse contexto, um conflito de princípios constitucionais que regem cada ramo. De fato, a aplicação pura e simples dos princípios tributários provoca a exclusão dos princípios ambientais e vice-versa, o que impossibilita a utilização dos tributos para os fins desejados. Justamente por isso, o foco da questão, em verdade, não se limita a afirmar que, no uso extrafiscal do tributo com fins ambientais, o Princípio do Poluidor-Pagador deve excluir o Princípio da Capacidade Contributiva, ou que o Princípio da Isonomia Tributária pode ser contornado, ou ainda que a tal uso se revela impossível em razão das limitações tributárias. *A colisão de princípios deve ser resolvida perante cada caso concreto, onde as circunstâncias específicas deverão ser ponderadas para que se defina qual princípio deverá prevalecer sem que haja, contudo, a exclusão total do sucumbente.*

Nas palavras de Cristóvam (2007, p. 233), deve se considerar que:

Na resolução da colisão entre princípios constitucionais devem ser consideradas as circunstâncias que cercam o problema prático, para que, pesados os aspectos específicos da situação, prepondere o princípio de maior importância. A tensão se resolve mediante uma

ponderação de interesses opostos, determinando qual destes interesses, abstratamente, possui maior peso no caso concreto.

Desta forma, ora a capacidade contributiva e/ou a isonomia irão prevalecer, ora o Poluidor-Pagador e seus respectivos desdobramentos. Isso quer dizer que é possível a manipulação das alíquotas do IPI, do ICMS, do II ou do IE para coibir o consumo de produtos poluentes, desde que isso não configure caráter confiscatório, desvirtue de forma desmedida a isonomia ou dispense tratamento diferenciado em razão da origem ou da destinação do bem. Desta maneira, um produto decorrente de um país poluidor não pode ser tributado de forma diversa em relação aos produtos nacionais, mas pode ter alíquota de IPI e de ICMS majorada se, igualmente aos produtos nacionais, é considerado produto poluidor.

Apesar destas questões, não se pode negar que alguns impostos trazem em sua essência a finalidade extrafiscal ambiental. É o que se verifica com o IPTU e o Imposto Territorial Rural – ITR. Os impostos territoriais são instrumentos de estímulo ao uso adequado e racional dos recursos naturais em vista à preservação ambiental, que, em última consideração, gera bem-estar aos habitantes, conforme consta dos artigos 182 e 186, da Constituição Federal de 1988. Para o ITR há determinação constitucional para que suas alíquotas sejam fixadas “de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (artigo 153, § 4º, I, e artigo 186, II), acarretando na eleição infraconstitucional do valor da “terra nua” – terras sem produção – como base de cálculo e a delimitação de alíquotas crescentes à razão da improdutividade. Para o IPTU, há a previsão do uso das suas alíquotas para influenciar a utilização e a localização do imóvel urbano (artigo 156, § 1º, II), viabilizando a concretização do planejamento urbano e do uso sustentável da propriedade.

Observa-se a coexistência da isonomia e da capacidade contributiva com o poluidor-pagador, sem que um subverta ou se imponha contra o outro, mantendo, com isso, a harmonia entre normas constitucionais, concluindo-se com Gusmão (2006, p. 141) que o “caráter extrafiscal que necessariamente deve presidir a tributação ambiental não desnatura o seu regime impositivo, ou seja, a atividade tributária ambiental está sujeita às limitações constitucionalmente previstas para a tributação de um modo geral. Assim, encontram-se no âmbito da imposição tributária ambiental os princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, do não-confisco, dentre outros. Os princípios

ambientais unem-se às limitações de natureza tributária, para corroborar os limites desta”.

4.4. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

No tema da fiscalidade tributária-ambiental deve-se ressaltar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de cunho ambiental como um importante instrumento para a concretização do desenvolvimento sustentável. A CIDE, embora não tenha o condão de direcionar diretamente a ação do contribuinte com base em fiscalidade ou extrafiscalidade nos termos ora propostos, o produto da sua arrecadação representa um importante instrumento para a proteção ambiental, visto tratar-se de tributo próprio para custear a intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

Ao se compulsar os artigos 170 e seguintes, da Constituição Federal de 1988, denota-se que o Estado brasileiro é um Estado neoliberal, isto é, salvo os monopólios estatais, os particulares são livres para exercer toda e qualquer atividade econômica e planejá-la de acordo com seus próprios interesses, sem qualquer interferência do Estado. Porém, a partir do momento em que a atividade econômica começa a, ou corre o risco de, transgredir ou com risco de ofensa aos Princípios da Ordem Econômica, *a Constituição autoriza que o Estado intervenha por meio dos instrumentos do artigo 174: produzir normas para fiscalizar, incentivar e planejar a atividade e o setor econômico*, sendo que o setor da atividade econômica ao qual tal atuação é direcionada poderá ser chamado a custear a atuação estatal, conforme artigo 149, da Constituição Federal de 1988.

Para esta pesquisa interessa a intervenção estatal em setores econômicos que, nos termos da lei, são considerados de elevado potencial de agressividade ambiental e, portanto, merecem uma atuação especial do Estado em vista do artigo 170, VI, da Constituição Federal de 1988, que exige a convivência entre o direito à livre iniciativa e o dever de preservação ambiental.

Sendo uma contribuição, a CIDE deve ficar sujeita ao regime jurídico destes tributos, ou seja, exige que a arrecadação tenha destinação vinculada à intervenção. O dinheiro arrecadado deverá ser utilizado, necessariamente, para os fins da instituição do tributo e, para a CIDE em análise, o uso adequado é em políticas públicas ambientais,

entre elas, aquelas de incentivos para empresas que efetivamente incorporaram em suas ações a responsabilidade social ambiental. Desta forma, ter-se-á ações públicas de controle e fiscalização, custeio pelos potenciais agressores ambientais e garantias de investimento público direcionado.

5. Considerações Finais

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, seguindo a tendência mundial, enuncia vários preceitos voltados à proteção do meio ambiente, outorgando ao Estado competência para combater diretamente as ações nocivas, permitindo a interferência nas atividades econômicas e sociais que se revelarem prejudiciais à manutenção do ambiente saudável. Para tanto, são diversos os mecanismos disponíveis, inclusive os tributários.

A construção de um Regime Jurídico Tributário-Ambiental a partir da Constituição Federal de 1988 não se revela uma tarefa fácil. No uso fiscal ou extrafiscal dos tributos visando à proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável, os princípios constitucionais frequentemente entram em conflito; *em geral, os princípios tributários, que se prestam justamente a proteger os contribuintes contra o poder de tributar do Estado, impõem grandes óbices para a utilização dos tributos, principalmente os impostos, com fins ambientais.* Dentre estes, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia que garantem a igualdade entre os contribuintes e proíbem a sua oneração além da sua possibilidade econômica. São limitações que impossibilitam diferenciar, por meio dos tributos, os produtos poluentes e os não-poluentes, incentivando o consumo destes e desestimulando o daqueles. Se se privilegiar exclusivamente os princípios tributários ou exclusivamente os ambientais, inviabiliza-se o regime jurídico tributário-ambiental. Com isso, perante o caso concreto, a ponderação deverá determinar quais princípios deverão prevalecer especialmente diante das determinações da Constituição Federal de 1988, constantes dos artigos 225 e 170,VI.

Da forma como o ordenamento jurídico brasileiro se impõe atualmente, a instituição de um “imposto verde” se demonstra inviável, e, caso instituído, não seria apto a realizar a principal função que lhe seria própria, qual seja, a internalização dos impactos nocivos ao meio ambiente na atividade econômica. Tal imposto sob a égide da

Constituição atual, estaria relegado tão-somente como mais uma fonte de recursos ao Estado, sem que o meio ambiente seja efetivamente beneficiado.

Dentre os tributos de natureza fiscal analisados a CIDE ambiental parece ser o mais adequado tendo em vista, especialmente, o regime da destinação da arrecadação: custear a intervenção em setor econômico de maior agressão ambiental nos termos da lei, possibilitando viabilizar políticas públicas ambientais direcionadas e assim, maiores garantias de efetividade.

Os governos têm compromissos com o Estado erigido em 1988, entre eles, a busca pelo desenvolvimento sustentável e, a intervenção por meio da extrafiscalidade e fiscalidade tributárias, embora ainda merecedoras de mais estudos, são caminhos possíveis.

6. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. ampl. e atual. São Paulo: Melhoramentos, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. São Paulo: *Direito tributário: linguagem e método*. Noeses, 2008.
- CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Colisões entre princípios constitucionais: razoabilidade, proporcionalidade e argumentação jurídica*. São Paulo: Juruá, 2007.
- DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- GUSMÃO, Omara Oliveira de. *Proteção ambiental e tributação*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, jan-fev/2006, a. 14, n. 66, p. 113-148.
- HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Editorial Comares, 1998.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Instituições de direito ambiental*. São Paulo: Max Limonad, 2002. v. 1.

DOMINGUES, José Marcos. *A chamada “compensação financeira SNUC”*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, out/2006, n. 133, p. 46-66.

_____. *As taxas e os preços do Ibama. Compensação de taxas e outras vicissitudes da TCFA*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, dezembro/2006, n. 135, p. 75-94.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. 4. ed. São Paulo: Markon Books, 1999.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos tributários e meio ambiente: a sustentabilidade ambiental e o direito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 355-366.