

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

ENVIRONMENTAL TAXATION AND THE
CONSTITUCIONAL TAX POWER LIMITATIONS

André Folloni¹

Henrique Cavalheiro Ricci²

Sumário

Introdução; 1. Desafios do Direito Tributário contemporâneo e o desenvolvimento; 2. Direito Tributário Ambiental; 3. Regime jurídico aplicável à tributação ambiental e as limitações ao poder de tributar; Considerações finais.

Resumo

O artigo examina a aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar aos tributos ambientalmente orientados. Para tanto, inicia com exposição a respeito das modificações pelas quais o Direito Tributário vem passando e que justificam a preocupação doutrinária com o tema, em especial seu engajamento no processo de desenvolvimento nacional. Em seguida, o artigo situa o Direito Tributário Ambiental dentre essas modificações, enquanto um desafio contemporâneo aos estudiosos de Direito Público em geral e de Direito Tributário e de Direito Ambiental em particular, e expõe a dificuldade de compreender os novos influxos normativos trazidos por essa disciplina. Ao final, o artigo discute se as limitações constitucionais ao poder de tributar são aplicáveis, ou não, aos tributos ambientais, ponderando argumentos e concluindo pela aplicabilidade.

¹ Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR, Paraná.

² Professor da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR, Paraná.

Dessa forma, Direito Tributário e Direito Ambiental assumem-se como disciplinas em harmonia e em convergência, sem se anularem mutuamente, no caminho da garantia do desenvolvimento nacional sustentável, como preconiza a Constituição.

Palavras-chave: Tributação; Intervenção do Estado; Desenvolvimento

Contents

Introduction; 1. The contemporary Tax Law challenges and the development; 2. Environmental Tax Law; 3. Legal regime applicable to environmental taxes and the tax power limitations; Final considerations.

Abstract

This article examines the applicability of the constitutional tax power limitations to environmentally oriented taxes. To do so, it starts exposing the changes through which the Tax Law has been going and which justify the doctrinal concern over the issue. Then the paper studies the Environmental Tax Law among these changes. Environmental Tax Law then becomes a contemporary challenge to scholars of Public Law in general and of the Tax Law and Environmental Law in particular. This paper shows how difficult it is to understand the new regulations brought by Environmental Tax Law. Finally, this article discusses whether the constitutional tax power limitations must be applied to environmental taxes. It examines the arguments about it and concludes by considering the constitutional tax power limitations applicable to environmental taxes. Thus, Tax Law and Environmental Law are assumed as disciplines in harmony and convergence, without spoiling each other, in the way of ensuring sustainable national development as advocated by the Constitution.

Keywords: Taxation; State intervention; Development

Introdução

Diante dos diversos desafios que o Estado e a sociedade brasileira enfrentam na contemporaneidade, a Constituição impõe alguns “objetivos fundamentais” à República Federativa do Brasil. Conforme o artigo 3.º da Constituição, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos

de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação; são objetivos fundamentais – porém, de difícil consecução. Eles demandam políticas públicas eficientes e recursos financeiros para a sua realização.

A tributação é um dentre os vários campos nos quais políticas públicas devem ser criadas para implementar esses objetivos. A doutrina contemporânea reconhece a importância do Direito Tributário para a transformação da sociedade brasileira. Por meio dele, são obtidos recursos públicos para a realização de tais objetivos, além de induzir comportamentos – pela função extrafiscal dos tributos – tendentes à sua promoção. A garantia do desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais mais próximos do Direito Tributário.

Destaca-se, nesse contexto, a utilização do Direito Tributário como meio de proteção do meio ambiente, seja mediante a obtenção de recursos, seja por via da indução de comportamentos ambientalmente orientados. Surgem, então, indagações a respeito do “Direito Tributário Ambiental” ou do “Direito Ambiental Tributário”. Uma das indagações mais fundamentais diz respeito ao regime jurídico que a tributação ambiental deve obedecer. Estar-se-á diante de um novo ramo do direito submetido a um regime jurídico próprio? Ou, diferentemente, a tributação ambiental encontra-se no interior do Direito Tributário, devendo observar o regime jurídico que a Constituição e o Código Tributário Nacional reservam a essa matéria? Ou, ainda: haverá, aqui, apenas um capítulo do Direito Ambiental, de forma que o regime jurídico aplicável às relações jurídicas ambientais seria aplicável, inteira e exclusivamente, aos tributos ambientais?

Integrando-se a esse debate, o presente artigo procura compreender se a Constituição brasileira admite que os tributos ambientalmente orientados escapem do regime jurídico tributário aplicável à tributação ordinária; mais especificamente, se as limitações constitucionais ao poder de tributar são também aplicáveis aos tributos verdes. Para examinar essa questão, o caminho metodológico adotado parte da compreensão dos desafios contemporâneos enfrentados pelo Direito Tributário, passa pela inserção da tributação ambiental como um desses desafios, e chega, munido dos argumentos então construídos, à questão do regime jurídico aplicável, para concluir que, embora haja especificidades que a tributação ambiental não pode ignorar, as limitações constitucionais ao poder de tributar são aplicáveis aos tributos ambientais – de modo que, sob esse ponto de vista, o ambiental adjetiva o Direito Tributário, que mantém sua substância.

1 Desafios do direito tributário contemporâneo e o desenvolvimento

É clássica a lição segundo a qual o Direito Tributário figura como um capítulo dentro do Direito Financeiro. O Direito Financeiro teria por objeto as receitas e despesas públicas. Já o Direito Tributário trataria das receitas tributárias, parte das receitas derivadas. Nesse sentido, o Direito Tributário está contido no Direito Financeiro. Veja-se, a respeito, a antiga exposição de Aliomar Baleeiro:

O Direito Financeiro é compreensivo do conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal –, ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se contemporaneamente e a despeito de qualquer contra-indicação etimológica, ao campo estrito das receitas de caráter compulsório.³

De fato, o Direito Tributário é tradicionalmente concebido como a disciplina de certa parcela da receita pública. A separação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, enquanto uma separação entre parte e todo, implicou tratar o primeiro tão somente como o conjunto de normas reguladoras da arrecadação tributária. O resultado foi a construção e uma disciplina didaticamente autônoma, com esse objeto restrito, que poderia prescindir, enquanto tal, de questionamentos mais amplos relativos ao fenômeno jurídico financeiro no qual se insere.

A estrutura do Código Tributário Nacional, cujo projeto de lei é da década de 1950, de certa forma confirma o que se disse acima. Nele encontram-se sete artigos (do 9.º ao 15) destinados às “limitações da competência tributária”. Já à obrigação tributária, ao crédito tributário e à administração tributária são destinados noventa e seis artigos (do 113 ao 209). Nenhum deles preocupa-se com a destinação do produto arrecadado – salvo indiretamente, no caso das taxas e contribuição de melhoria. O que não deixa de ser curioso, uma vez que o próprio CTN aponta, como um de seus fundamentos de validade, o artigo 5.º, XV, *b*, da Constituição de 1946, que concedia competência à União para legislar sobre “normas gerais de Direito Financeiro”.

A principal preocupação do CTN é, então, a atividade arrecadatória, a relação obrigacional entre contribuinte e Estado, seus pressupostos, condicionamentos e regime jurídico aplicável – na linha da *Reichsabgabenordnung*

³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 36-37.

alemã, o primeiro Código Tributário do mundo, de 1919. O Direito Tributário brasileiro, já em sua origem, reduziu-se a um instrumento para disciplinar, juridicamente, a arrecadação de recursos financeiros ao Estado.

Essa disciplina envolve, certamente, a proteção do contribuinte contra excessos estatais – o próprio ato de disciplinar, juridicamente, a tributação, já é um limite. No Brasil, principalmente a partir da Constituição de 1988, acentuou-se a perspectiva segundo a qual o Direito Tributário deve prover proteção ao contribuinte em relação ao fisco, e que essa proteção deve ter estatuto constitucional. Obras como o *Curso de direito constitucional tributário*, de Roque Antonio Carrazza, os *Princípios constitucionais tributários*, de Américo Lourenço Masset Lacombe, e os *Direitos fundamentais do contribuinte*, de Hugo de Brito Machado, dentre muitas outras, demonstram bem essa perspectiva do Direito Tributário.⁴ São trabalhos que têm por objeto de estudo as disposições constitucionais de proteção dos contribuintes.

Hugo de Brito Machado fala em supremacia da Constituição como instrumento de proteção ao contribuinte contra o arbítrio estatal. Em suas palavras, “sendo a Constituição um instrumento destinado a limitar o poder estatal, é natural que se busque nela proteção para o contribuinte, que na relação de tributação é no mais das vezes um alvo fácil do arbítrio dos governantes.”⁵

Ganha relevo, então, a noção de “estatuto do contribuinte”, enquanto um sistema jurídico, de estatura constitucional, voltado à proteção dos contribuintes. Roque Antonio Carrazza explica:

O *estatuto do contribuinte* [...] impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação atrabiliária, até espoliar as pessoas. A Fazenda Pública, à míngua deste *estatuto*, não poderia ser impedida de fazer o mesmo.

Evidentemente há, da parte do Estado, o interesse de arrecadar os tributos de maneira simples, expedida e segura. Afinal de contas, é por intermédio deste recolhimento que ele se instrumenta financeiramente.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003; LACOMBE, Américo Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000; MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte*: e a efetividade da jurisdição. São Paulo: Atlas, 2009.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 39, jul/2001, p. 24.

ramente a alcançar, com bom sucesso, os fins que lhe são assinalados pela Carta Constitucional ou pelas leis.

Ocorre, porém, que, em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como visto, pela própria Constituição. Um desses direitos é exatamente o de só ser tributado pela pessoa política competente e da forma pontuada pela Lei Magna.⁶

Muito embora a expressão “estatuto do contribuinte” não tenha nascido com a Constituição de 1988, a noção ganha força a partir dela. Em conjunto, intensificam-se e aprofundam-se os estudos voltados à sistematização dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Observa-se, no entanto, que aquilo que surgiu como uma limitação ao poder de tributar acabou por se tornar uma espécie de caminho dentro do qual o poder se exerce livremente. Esse paradoxo entre o poder e a sua limitação não passou despercebido a Humberto Ávila, que escreve:

[...] as limitações instituem restrições ao poder estatal, mas, paradoxalmente, precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para serem realizadas. A efetividade das limitações, por exemplo, depende de procedimentos e de instrumentos normativos secundários que são estabelecidos pelo próprio Estado que se verá limitado por eles.

[...] as limitações servem de oposição ao poder estatal, mas paradoxalmente servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação. O princípio democrático, por exemplo, é tanto instrumento de resistência ao poder estatal quanto meio de participação no próprio poder estatal. Por assim dizer, a limitação forma o poder que vai limitar. Mais do que isso, aquele que é protegido pelas limitações (contribuinte) participa, via processo democrático, das decisões de quem é destinatário das limitações (ente estatal).

[...] as limitações, que estabelecem limites, são paradoxalmente limitadas.⁷

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 382-383.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 72.

Ao longo dos anos, o Estado brasileiro desenvolveu a capacidade de utilizar as limitações constitucionais ao poder de tributar a seu favor. O conjunto de limitações, preponderantemente formais, fornece uma espécie de fórmula para a criação ou majoração de tributos. Basta, portanto, seguir o que prescreve esse regime formal. Desde que o tributo seja criado por lei, respeitando a irretroatividade e a anterioridade, não gerando efeito de confisco, adequado à capacidade contributiva, nos limites das regras de competência, sem tributar fatos, pessoas e coisas imunes etc., estará automaticamente legitimado, sem que considerações outras possam ser levantadas. Questões relevantes, como a destinação do produto da arrecadação e a efetiva necessidade da arrecadação diante da despesa e da qualidade da despesa, ou os efeitos indutores que as normas tributárias eventualmente geram nos comportamentos econômicos, principalmente considerando sua adequação diante dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (CF, art. 3.º), ficam excluídas. Essas questões, em geral, não são vistas como limites ao poder de tributar e, por isso, não são levantadas como balizadoras da atividade tributária do Estado.

Marco Aurélio Greco critica, com argumentos perspicazes, a postura da dogmática jurídico-tributária em enfrentar o fenômeno tributário exclusivamente sob a perspectiva da instituição do tributo, deixando de lado a destinação do produto da arrecadação:

Isso leva à paradoxal constatação de que focar o debate jurídico apenas nas condições e limites da instituição e cobrança de tributos – vale dizer, tratá-lo exclusivamente como fenômeno de poder – é exatamente fazer o “jogo do poder”, pois centra o debate nos pressupostos de exercício que, uma vez superados, deixam livre o titular do poder para exercê-lo dentro de uma amplitude cada vez maior. Assim, os debates sobre competência e suas diversas formulações, sobre as limitações constitucionais, sobre a capacidade contributiva vista apenas como limite etc, embora importantes, acabam por reforçar o poder tornando-o sempre mais aparelhado juridicamente.⁸

Nesse sentido, diz-se que os limites – tradicionalmente apontados pela doutrina – formam e alimentam o poder que, exercido dentro dos contornos e parâmetros da competência, acaba por tornar-se incontrastável. Com isso, pode-se dizer que o “estatuto do contribuinte” é insuficiente na tarefa de proteger

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 173.

tanto o sujeito passivo, individualmente considerado, quanto a coletividade. Nota-se o crescente aumento da carga tributária e a dificuldade de controlar esse aumento mediante instrumentos jurídicos capazes de contrastá-lo à necessidade e à qualidade da despesa. Em síntese, há instrumentos hábeis a controlar, parcialmente, um tributo, mas não parecem existir ferramentas que sirvam de controle da tributação, vista enquanto conjunto de tributos e política pública.

Essa situação é tão relevante quanto preocupante, quando se atenta para o fato de que, muito além de fortalecer o estatuto do contribuinte, a Constituição de 1988 vinculou toda e qualquer atividade estatal a objetivos fundamentais definidos, em seu artigo 3.º: “construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Tudo isso, tendo por fundamento, conforme o artigo 1.º, “a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; o pluralismo político”.

Esses dispositivos devem vincular a atuação dos três poderes da República, inclusive, a atividade tributária, que não pode ser exercida na direção inversa a tais preceitos. No entanto, é um desafio controlar, juridicamente, essa atividade, uma vez que o controle precisa ser permanente em relação aos efeitos que o direito positivo está produzindo, sempre sujeitos a flutuações. Nesse sentido é que se afirma a verificação de efeitos, de sua conformidade ao ordenamento, e dos meios de neutralizá-los caso desconformes, um dos desafios contemporâneos da Ciência do Direito Tributário.⁹ Numa Constituição que determina, como objetivo fundamental da República, a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3.º, II) e o respeito ao meio ambiente equilibrado (art. 225, entre outros), avaliar se o Direito Tributário está contribuindo para o desenvolvimento sustentável ou o está a inviabilizar é tarefa inalienável da Ciência do Direito Tributário, e nada haverá de extrajurídico ou não científico, só por isso, nessa atividade. Por isso se afirma que “o desenvolvimento sustentável é matéria intimamente relacionada à tributação e à qual o direito tributário pode e deve dar contribuição decisiva”.¹⁰

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 155; FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 216 e 399; ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 29, 2013, p. 189.

¹⁰ FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 110, mai/2013, p. 277. Ver, também: EDUARDO, Thales

Alfredo Augusto Becker, há meio século, compreendia o Direito Tributário como um mecanismo de revolução social:

A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra de humanismo e seu principal instrumento, a legislação integralmente rejuvenescida. E nesta obra revolucionária a tarefa fundamental é atribuída ao Direito Tributário.

A nova legislação tributária, pelo impacto dos tributos, destruirá a velha ordem sócio-econômica e, simultaneamente, financiará a reconstrução da comunidade humanizada. Aos demais ramos do Direito cabe a tarefa de disciplinar a reconstrução.¹¹

Não obstante esse dever de garantia do desenvolvimento nacional, não há controvérsia a respeito da qualidade da tributação brasileira, que é caótica. O custo que a sociedade suporta com a tributação é incompatível com o grau de pobreza crônica por que passa boa parte da população. Mesmo aqueles que, por sua parca renda, recebem bolsa-família, devolvem boa parte desse benefício em tributos indiretos que recolhem sobre seu consumo ínfimo. De modo geral, a população não recebe, do Estado que sustenta, condições razoáveis para se desenvolver com dignidade e autonomia. É um modelo tão injusto quanto perverso. O próprio poder público sofre com essa situação. A grande maioria dos municípios brasileiros precisa recorrer aos governos estaduais e, principalmente, federal, para obter recursos para os gastos mais essenciais, ficando expostos a relações políticas e de poder para se manterem. Entre os trinta países do mundo com maior carga tributária em relação ao PIB, o Brasil flutua em torno da décima segunda colocação, mas é o pior de todos no Índice de Desenvolvimento Humano, que leva em conta escolaridade, mortalidade e renda.

A compreensão do Direito Tributário, exclusivamente, como instrumento de arrecadação e de mecanismo de proteção individual dos contribuintes, aliada à vedação metodológica de compreensão mais ampla, não é compatível com a determinação constitucional de desenvolvimento sustentável. Um sistema exageradamente complexo, injusto por distribuir mal a carga tributária e que não fomenta como deveria o desenvolvimento nacional não pode ser contrastado por uma doutrina reducionista e formalista.

José Pitombeira. Da degradação ambiental à extrafiscalidade: por uma sustentabilidade democrática para todos. *Argumentum - Revista de Direito*. Marília-SP, n. 13, 2012, p. 107 e seguintes.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 20.

Isso leva à necessidade de reconsideração das limitações ao poder de tributar. Sob certo ponto de vista, fortalecem-se. Além da obediência às normas formais de competência e ao regramento jurídico que as contorna, os tributos também devem ser promotores do desenvolvimento sustentável – ou, no mínimo, não se podem constituir em embaraços à consecução desse objetivo. E, se a competência tributária deve ser exercida com vistas a atingir os objetivos fundamentais da República, está ainda mais limitada, agora não apenas por direitos individuais, mas por todo o complexo de direitos fundamentais. A busca pelo desenvolvimento sustentável deve, assim, orientar o exercício da competência tributária: a tributação deve ser orientada de modo a garantir o desenvolvimento nacional, contribuir para erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Em sentido análogo segue a argumentação de Lise Vieira da Costa Tupiassu:

[...] observa-se claramente o caráter social do tributo, que deve ser dinamizado de acordo com as alterações da realidade contemporânea, dentre as quais salta aos olhos como ponto crucial e urgente a questão da proteção ao meio ambiente. Em função de sua própria natureza, então, os tributos exercem uma finalidade eminentemente voltada para o bem comum, devendo ser ressaltada, especificamente no caso aqui em tela, a importância de sua utilização como instrumento de implementação de políticas de proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.¹²

Essa mudança de compreensão é a grande novidade desse início de milênio, segundo Roberto Ferraz: “doravante não se trata apenas de tributar, mas de tributar racionalmente, mostrando a lógica e a coerência do sistema com os valores constitucional e socialmente eleitos”.¹³ Desde, no mínimo, a Constituição de 1988, deve-se acrescentar um importante ingrediente à fórmula da competência tributária: a finalidade.

Sendo assim, o Direito Tributário deve ser compreendido como o subsistema jurídico destinado a regular, formal e materialmente, a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, que deve ser realizada objetivando a promoção do desenvolvimento sustentável, dos direitos fundamentais, e dos

¹² 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, p. 123.

¹³ FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. *In*: _____ (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 548.

demais desígnios constitucionais. Com isso, do tributarista demanda-se o enfrentamento de algo que, sob a perspectiva clássica, era-lhe vedado, à medida que passa a ser obrigado a se debruçar sobre a finalidade dos tributos, em abstrato, e sobre seus efeitos concretos.

2 Direito tributário ambiental

Para fins heurísticos, pode-se definir o Direito Tributário como consistindo na disciplina jurídica da tributação.¹⁴ Já o Direito Ambiental é composto pelas manifestações jurídicas voltadas à proteção do meio ambiente.¹⁵ Do encontro entre esta necessidade e aquele instrumento, surge o Direito Tributário Ambiental. Essa disciplina, segundo Regina Helena Costa,

[...] pode ser singelamente conceituada 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).¹⁶

Trata-se de uma diferenciação, ou uma especialização do Direito Tributário, qualificada por sua finalidade relacionada ao meio ambiente. O Direito Tributário Ambiental é marcado por sua finalidade ambiental, seja para induzir ou inibir condutas, seja para arrecadar recursos para a tutela ambiental. É preciso avançar para além do ponto de vista estrutural para compreender a especificidade dessa tributação. A dogmática nacional tem vasto campo de produção acerca do plano formal ou estrutural das regras tributárias. No entanto, são relativamente escassos os estudos acerca da função e finalidade das normas tributárias.

Uma questão que tem sido discutida, pela doutrina, a identificação ou não de uma disciplina “autônoma” do Direito Tributário Ambiental. Mais importante, se essa disciplina jurídica integraria o Direito Tributário, como uma especialização temática (“Direito Tributário Ambiental”), ou se integraria o Direito Ambiental, como uma especialização voltada ao instrumento de proteção (“Direito Ambiental Tributário”). A questão, como se verá, não é meramente terminológica. Tampouco

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 2.

¹⁵ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 139-140.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313.

é uma questão de organização acadêmica. É um problema, esse sim relevante, relativo ao regime jurídico aplicável.

A literatura especializada não tem identificado princípios e regras próprios de um subsistema de Direito Tributário Ambiental. Em muitas monografias produzidas a respeito, os princípios ambientais e os princípios tributários são tratados sem forte conexão uns com os outros. Não parece configurado, na doutrina nacional, um sólido conjunto de regras e princípios específicos à orientação da tributação ambiental. O Direito Tributário Ambiental tem sido construído principalmente a partir das disposições constitucionais acerca do desenvolvimento sustentável, do direito tributário e do direito ambiental.¹⁷

De fato, as diversas disposições constitucionais a respeito da proteção ambiental e da necessidade de promoção do desenvolvimento sustentável justificam, se não impõem a criação de tributos ambientalmente orientados. A doutrina aponta que um tributo ambiental, voltado para a defesa do meio ambiente, pode ser um tributo novo, criado especificamente para esse fim, ou consistir no resultado de adequação de tributos pré-existentis¹⁸. Essa consideração parece acertada. De outro lado, e por isso mesmo, os princípios e regras próprios do Direito Constitucional Tributário limitam essa atividade. Há base jurídica a legitimar a instituição de tributos ambientalmente orientados, localizada em meio às disposições constitucionais concernentes ao Direito Tributário, ao Direito Ambiental e aos objetivos fundamentais da República.

Não há, sob o ponto de vista jurídico, disciplina autônoma para o Direito Tributário Ambiental. Isso não impede, contudo, que haja estudos destacados dessa esfera específica de atuação jurídica. Sequer impede que questões ligadas à política acadêmica e universitária conduzam à criação de mais um feudo disciplinar, acessível apenas àqueles que portam o título de especialistas em Direito Tributário Ambiental. Jayme Paviani lembra que nem sempre o surgimento das disciplinas está ligado, propriamente, a questões epistemológicas:

Esta fragmentação dos conhecimentos acompanha o surgimento de novas profissões oferecidas pela escola ou universidade. E a multi-

¹⁷ Cf., por exemplo: NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005; SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005; SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010; NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012; TORRES, Ricardo Lobo. *Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21-54.

¹⁸ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n. 54, abr/2009, p. 188.

plicação das disciplinas ocorre paralelamente à complexificação dos currículos e da administração acadêmica. A organização escolar ou universitária e a carreira dos professores estão diretamente ligadas à existência das disciplinas. Ingressa-se na escola como aluno ou professor para estudar ou lecionar uma ou mais disciplinas. Em vista desses aspectos político-administrativos, o acréscimo ou desdobramento de novas disciplinas é determinado por interesses particulares ou de grupos e não necessariamente por critérios epistemológicos. Afinal, criar ou mudar de lugar disciplinas significa mexer com pessoas, com recursos orçamentários, com políticas que interferem no funcionamento da instituição. Por isso, entre as diversas consequências resultantes disto, uma é a tendência de certas disciplinas fecharem-se sobre si mesmas, de fossilizarem-se. E, como é difícil transformar a disciplina, sua desatualização é compensada com a inclusão de nova disciplina. Por tudo isso, a organização curricular passa a ser o cavalo de batalha dos reformadores da educação, quando os problemas, em grande parte, poderiam ser resolvidos com a simples atualização dos programas de ensino.¹⁹

A especialização vai criando ramos de estudo com conteúdo cada vez mais reduzido. Com o Direito isso também ocorre, e é natural que, crescendo a complexidade das relações sociais, aumente sua regulação e apareçam novos campos de estudo jurídico especializado. Ao lado da clássica divisão entre Direito Público e Direito Privado, diversas outras foram sendo realizadas ao longo do tempo. Há problema, porém, quando isso implica a absoluta abstração da parte em relação ao seu todo – ou, em termos mais exatos, a separação entre o sistema e seu meio.

Daí que a autonomia dos sub-ramos, tão debatida pela doutrina clássica, é relativa e vai sempre depender da seguinte pergunta: autônomo em relação a quê? Pois, por mais que o Direito Tributário não seja autônomo relativamente ao sistema jurídico como um todo, ele é dotado de um regime jurídico peculiar se comparado ao Direito do Consumidor, por exemplo. Mas deve-se ter cautela com a postura reducionista, de tentar identificar um novo subsistema e uma nova disciplina a cada instante, como na procedente crítica de José Souto Maior Borges:

¹⁹ PAVIANI, Jayme. *Interdisciplinaridade ou uma nova disciplina*. Disponível em: <<http://cursos.unipampa.edu.br/cursos/ppge/files/2010/11/Interdisciplinaridade-Paviani.pdf>>. Acesso em: 8 out. 2013. p. 5.

Nos primórdios, era o Direito Financeiro, ordenação jurídica total das atividades financeiras do Estado, um gênero cujas espécies são constituídas pelas (a) receitas estatais tributárias (coativas) e extra-tributárias (patrimoniais, decorrentes da exploração econômica de seus bens e serviços pelo Estado), (b) despesa, (c) orçamento; e (d) crédito público. Mas, o Direito Financeiro, dantes um mero capítulo do Direito Administrativo, sofreu, ele próprio, um processo de compartimentalização. Dele destacou-se, pela sua importância peculiar no Estado Moderno, o Direito Tributário, desconsiderados os demais aspectos da atividade financeira estatal. Essa tendência redutora de campos do conhecimento não para aí. Já se insinua uma nova disciplina, o Direito Tributário Ambiental, onde predominam os denominados “tributos verdes”, inspirados, por exemplo, na regra “poluidor-pagador”. Caminhos céleres para sermos especialistas na cabeça de um alfinete.²⁰

Mais do que debater a autonomia, o importante é salientar a necessidade de proteção ambiental e as possibilidades que o Direito Tributário oferece, além dos limites que impõe. O problema ambiental, do ponto de vista jurídico, será enfrentado conforme o que dispuser o Direito, independentemente de a porção de regras a respeito vir a ser denominada de forma específica. O que é decisivo, mais do que qualquer separatismo disciplinar, qualquer interesse profissional ou universitário, qualquer disputa terminológica etc., é determinar o regime jurídico aplicável à tributação ambiental. E, nos limites deste trabalho, avaliar a aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar aos tributos ambientais.

3 Regime jurídico aplicável à tributação ambiental e as limitações ao poder de tributar

Os estudos de Direito Tributário devem avançar para que seja compreendido como instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável. Quando se fala em Direito Tributário Ambiental, está-se a referir ao uso do Direito Tributário como meio de proteção do meio ambiente. O Direito Tributário pode ser orientado para a arrecadação de recursos que serão aplicados no cuidado ao meio ambiente (função fiscal). Ou, valendo-se da tributação, o Estado pode agir

²⁰ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, 2011, p. 109.

induzindo a realização de condutas ambientalmente adequadas e dificultando a adoção de comportamentos ambientalmente inadequados (função extrafiscal).

Segue-se, aqui, a lição de Maria de Fátima Ribeiro:

Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente.²¹

Há preocupantes manifestações doutrinárias, contudo, que excluem os tributos ambientais do regime jurídico tributário, como se a orientação ambiental do tributo fosse motivo suficiente para subtraí-lo das determinações constitucionais voltadas aos tributos. Nesse sentido, Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira, por exemplo, ao discutirem a terminologia da disciplina – se Direito Tributário Ambiental ou Direito Ambiental Tributário –, sustentam que as “normas fiscais” usadas “para conduzir o comportamento dos contribuintes”, que “não objetivem a arrecadação de quantia em dinheiro” e, ainda, que “não tenham em sua base de cálculo aspectos relacionados à capacidade econômica dos contribuintes” – isto é, normas tributárias exclusivamente extrafiscais – “deixam a seara do direito tributário”. Isso significa que, a essas normas, o regime jurídico constitucional tributário é inaplicável. Para os autores, essas normas “passam a ser informadas por princípios que estruturam outros ramos do direito, no que nos interessa neste momento, o direito constitucional ambiental brasileiro”.²²

Como se vê, nem sempre o debate em torno da opção entre “Direito Tributário Ambiental” ou “Direito Ambiental Tributário” resume-se a uma questão terminológica, sem maiores consequências práticas. Em alguns debates, essa questão vai muito além do aspecto terminológico, já que, segundo certa doutrina, as normas tributárias com finalidade ambiental não obedeceriam ao regime jurídico tributário. Ou seja, a questão envolve a incidência ou não do regime jurídico tributário em relação a certos tributos ambientais.

²¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. A concessão de incentivos fiscais como instrumentos econômicos para a proteção ambiental e a aplicação do princípio da igualdade tributária. *Revista Diritto & Diritto*. Itália, 2007. Disponível em: <<http://www.diritto.it/docs/25065-a-concess-o-de-incentivos-fiscais-como-instrumentos-econ-micos-para-a-prote-o-ambiental-e-a-aplica-o-do-princ-pio-da-igualdade-tribut-ria>>. Acesso em: 13 de julho de 2014.

²² FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 59.

Segundo a Constituição, no artigo 146, III, “a”, compete à lei complementar definir tributo. No direito positivo, a definição de tributo foi realizada por meio do artigo 3.º do Código Tributário Nacional. Não obstante, a doutrina reconhece estatura constitucional ao conceito jurídico de tributo, independentemente do preceito infraconstitucional, que não fica, assim, livre para conceituar ao seu alvedrio. Ainda assim, a definição do artigo 3.º do Código Tributário Nacional é relevante e vinculante em função de fundamento constitucional expresso. Uma vez que o artigo 3.º não se refere à finalidade como elemento caracterizador do tributo, e que a Constituição admite tributos com finalidades fiscais e extrafiscais, a finalidade ambiental é irrelevante para excluir uma exação do conceito de tributo. Exação que se subsuma ao conceito do artigo 3.º é tributo, independentemente de sua finalidade. Esse é, aliás, o efeito prático do conceito de tributo vir definido em norma expressa, como leciona Luís Eduardo Schoueri:

Saber se determinada exação tem natureza tributária ou não é uma questão que produz consequências práticas imediatas, já que, em caso afirmativo, então a cobrança do valor deverá dar-se segundo condições e limites impostos pelo ordenamento jurídico, a começar pela própria Constituição Federal, onde se encontra uma série de limitações à própria possibilidade de o Estado vir a exigir validamente um tributo. Negada a natureza tributária, por outro lado, aquele regime jurídico não se aplicará, devendo-se investir, a cada caso, quais as regras jurídicas aplicáveis.

A propósito, as espécies tributárias demonstram que muitas são as suas finalidades: arrecadar, intervir no domínio econômico, arrecadar especificamente para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública *etc.* A finalidade, assim, por mais que eventualmente possa influir na classificação das espécies, não tem o condão de, por si só, retirar do campo do direito tributário uma determinada exação.

James Marins tratando a respeito da denominação da disciplina de direito processual tributário, informa não se tratar apenas de uma questão terminológica, ao dispor:

É Direito Administrativo, Direito Tributário ou Direito Processual? Queremos crer, e assim o demonstraremos, que se trata de “Direito Processual Tributário”. O problema não é meramente terminológico,

mas assenta-se, principalmente, na natureza jurídica das etapas de discussão da lide tributária, conhecimento indispensável para que ao Processo Tributário se apliquem os princípios jurídicos aptos a moldar sua estrutura elementar.²³

Na expressão “Direito Tributário Ambiental”, “Direito Tributário”, é o substantivo, aquilo que tem substância, ao passo que “Ambiental” é uma especificidade que o qualifica sem implicar perda de sua substantividade. Em termos lógicos, “Direito Tributário” é o gênero próximo, enquanto “Ambiental” é a diferença específica, que diferencia o “Direito Tributário Ambiental” de outras manifestações do Direito Tributário, mas não o exclui da classe “Direito Tributário”. Direito Tributário Ambiental, assim, é, antes de tudo, Direito Tributário, e submete-se ao regime jurídico constitucional tributário, ainda que com peculiaridades específicas, em função da finalidade, que não se comunicarão com outros campos de atuação da disciplina jurídica dos tributos.

A Constituição não cria dois regimes jurídicos autônomos, um aplicável à tributação não ambiental e outro aplicável à tributação ambiental (fiscal ou extrafiscal). Se a matéria é tributária, salvo exceções constitucionalmente previstas, aplicam-se as limitações ao poder de tributar, independente de tratar-se de tributo ambiental ou não.

Sendo “uma 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”, ainda que ela tenha finalidade ambiental, não deixará de ser tributo, aplicando-se-lhe o regime jurídico tributário, com as eventuais especificidades decorrentes do âmbito específico de atuação.

A estrita legalidade tributária, por exemplo, prevista no artigo 150, I, como “limitação do poder de tributar” e “garantia dos contribuintes”, é flexibilizada em relação ao imposto sobre operações financeiras, imposto com forte característica extrafiscal, no que concerne à variação de alíquotas. Todavia, a finalidade extrafiscal deste imposto não lhe retira a natureza tributária. A Constituição, por meio do artigo 153, § 1.º, concede a esse imposto – e a outros – um regramento próprio em relação a parcela da legalidade tributária. Não se trata, aqui, de exceção por construção doutrinária, mas de variação de regime jurídico por decisão do Poder Constituinte Originário.

²³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 14.

O argumento segundo o qual a finalidade ambiental, em todos ou alguns casos, retiraria o tributo ambientalmente orientado do campo do Direito Tributário, não é um argumento válido, por ausência de amparo constitucional. Uma vez que a Constituição não criou um regime jurídico específico à tributação ambiental, e não sendo a finalidade aquilo que define o que é e o que não é tributo, essa condição é insuficiente para suprimir, do contribuinte de tributos ambientais, as garantias constitucionais que a Constituição expressamente lhe outorga, como aquelas previstas no artigo 150. Em nenhuma passagem, a Constituição sugere que o tributo ambiental possa subverter o regime jurídico constitucional tributário.

Sob esse ponto de vista, a opção pela designação “Direito Ambiental Tributário” não se sustenta. Além de sugerir uma subversão à Constituição como um todo e ao sistema constitucional tributário em específico, acaba propondo um isolamento do direito ambiental. Um tributo ambiental não pode ser exigido senão por lei que o estabeleça, respeitando as regras constitucionais de anterioridade, não pode ser retroativo, não pode dar tratamento desigual a pessoas que se encontrem em situação equivalente, não pode ter efeito de confisco, não pode atingir situações imunes e assim por diante.

O subsistema constitucional ambiental deve relacionar-se harmonicamente com os demais subsistemas constitucionais, notadamente, no caso, o tributário. Assim como o Direito Tributário não pode servir de amparo para a instituição tributo em desacordo com a Constituição e, assim, que desequilibre o meio ambiente, conflitando-se com o Direito Ambiental, também ao Direito Ambiental não é lícito construir argumentos justificadores de tributação que entre em confronto com o Direito Tributário. E não só: multa ambiental não pode ser executada perante o Poder Judiciário sem obediência ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, isto é, em contraposição com o Direito Processual Civil; crimes ambientais não podem por instrumento normativo diverso da lei, em oposição ao Direito Penal; infrações ambientais não podem ser sindicadas por agente incompetente, em choque com o Direito Administrativo; e assim por diante. Direito Tributário e Direito Ambiental devem trabalhar em harmonia, prestando auxílio mútuo para o crescimento conjunto de suas potencialidades, e não destruindo-se um ao outro.

A finalidade ambiental, portanto, não desnatura a natureza tributária de exação que corresponda ao conceito constitucional e legal de tributo. O que pode ocorrer, todavia, são contornos e temperamentos próprios, tecidos pela Constituição, relativamente a um ou outro instrumento extrafiscal ambiental. Fora isso, não se encontra, do preâmbulo da Constituição ao último artigo dos

Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, um único preceito sequer sugerindo a subversão ao regime jurídico constitucional tributário quando se tratar de tributação ambiental, fiscal ou extrafiscal.

Colocamo-nos, em razão dos argumentos acima expostos, de acordo, por exemplo, com Paulo Henrique do Amaral (“Ressalta-se assim que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao utilizarem a tributação como forma de proteger o meio ambiente, terão de respeitar competências tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar”) e com Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas e Valbério Nobre de Carvalho (“É claro que em quaisquer vestes, o tributo ambiental deve respeitar os limites constitucionais tributários e ambientais, tanto no que concerne aos princípios quanto às competências”)²⁴. Não fosse assim – pondera, precedentemente, Roberto Ferraz – “[...] qualquer finalidade que se pretendesse dar à tributação geraria uma nova categoria de tributo, desvinculada de todas as características e regras próprias dos tributos. Levada, coerentemente, até suas consequências finais, chegaria à conclusão de que não existe um conceito de tributo”²⁵ – o que implicaria, acrescentamos, ferimento direto ao artigo 146, III, *a*, da Constituição.

A tributação ambiental, portanto, sofre os influxos do regime jurídico constitucional e infraconstitucional tributário, tanto em relação às prerrogativas do Estado, como em relação às normas de proteção dos contribuintes. As limitações constitucionais ao poder de tributar limitam, então, o poder de tributar com vistas à proteção ambiental.

Considerações finais

Passados mais de 25 anos da promulgação da Constituição, muitos de seus objetivos permanecem pendentes de realização. O processo de desenvolvimento nacional, no qual se deve engajar o Direito Tributário, passa também pela reformulação de algumas premissas teóricas tradicionalmente utilizadas pelos tributaristas.

Assim, não é mais cabível a concepção do Direito Tributário, unicamente, como um instrumento de arrecadação ou de proteção individual dos contribuintes. Para fazer frente às necessidades contemporâneas, o Direito

²⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: RT, 2007, p. 62; RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n. 54, abr./2009, p. 188.

²⁵ FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. *In*: _____ (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 559.

Tributário deve também ser visto como um instrumento a ser utilizado na promoção dos direitos fundamentais e dos objetivos fundamentais da República, previstos na Constituição. Dentre esses objetivos, destacou-se a promoção do desenvolvimento nacional e a proteção do meio ambiente por meio da tributação. Trata-se daquilo que tem sido chamado de tributação ambiental ou de Direito Tributário Ambiental – este consistindo no regime jurídico disciplinador daquela.

Por mais que as normas tributárias, nesse caso, estejam afetas à finalidade ambiental, a elas permanece aplicável o regime jurídico constitucional tributário. Portanto, o escopo ambiental não subverte o regime jurídico tributário, sendo aplicáveis as limitações constitucionais ao poder de tributar também quando se estiver diante da tributação ambiental. Assim, se é certo que o Direito Tributário do século XXI não é o mesmo Direito Tributário anterior à Constituição de 1988, também é certo que a tradicional disciplina constitucional dos tributos, no que diz respeito às limitações constitucionais do poder de tributar, permanece atuante, e com força redobrada.

Referências

- AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: RT, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 29, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, 2011, p. 109.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- EDUARDO, Thales José Pitombeira. Da degradação ambiental à extrafiscalidade: por uma sustentabilidade democrática para todos. *Argumentum - Revista de Direito*. Marília-SP, n. 13, 2012.
- FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: _____ (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 110, mai/2013.
- GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- LACOMBE, Américo Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 39, jul/2001.
- _____. *Direitos fundamentais do contribuinte: e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.
- MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.
- PAVIANI, Jayme. Interdisciplinaridade ou uma nova disciplina. Disponível em: <<http://cursos.unipampa.edu.br/cursos/ppge/files/2010/11/Interdisciplinaridade-Paviani.pdf>>. Acesso em: 8 de agosto de 2014.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n. 54, abr/2009.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. A concessão de incentivos fiscais como instrumentos econômicos para a proteção ambiental e a aplicação do princípio da igualdade tributária. *Revista Diritto & Diritto*. Itália, 2007. Disponível em: <<http://www.diritto.it/docs/25065-a-concess-o-de-incentivos-fiscais-como-instrumentos-econ-micos-para-a-prote-o-ambiental-e-a-aplica-o-do-princ-pio-da-igualdade-tribut-ria>>. Acesso em: 13 de julho de 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

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.

Submetido em: 18/08/14.

Aprovado em: 13/02/15