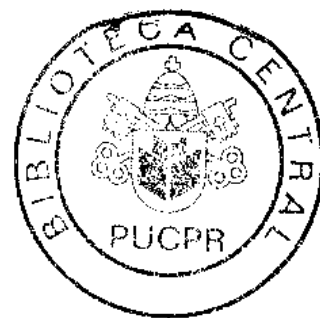


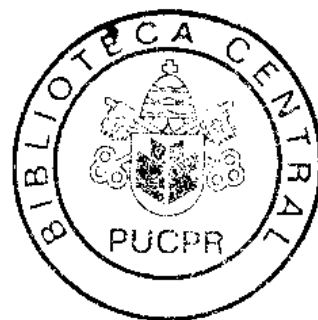
CAROLINE DE ARAÚJO



**BASES PARA UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA
DE MEIO AMBIENTE**

**CURITIBA
2003**

CAROLINE DE ARAÚJO



**BASES PARA UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA
DE MEIO AMBIENTE**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, Curso de Pós-Graduação em Direito Econômico e Social, Setor de Ciências Jurídicas, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Orientador: **Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz.**

**CURITIBA
2003**

HUMBERTO AVINA

AGRADECIMENTOS

Este trabalho somente se tornou possível pelo apoio institucional e de pessoas amigas. Assim, embora elaborado em isolamento é também um trabalho de muitos, todos merecedores de pública gratidão.

Agradeço, em primeiro lugar, a CAPES instituição que possibilitou materialmente esta pesquisa acadêmica. Agradeço também:

A Profa. Dra. Cláudia Lima Marques minha primeira orientadora, ainda na graduação, em pesquisa no ramo do direito do consumidor, pelo apoio àquela iniciativa – o que representou grande estímulo à continuidade do desenvolvimento de trabalhos acadêmicos – e também a este projeto na ocasião ainda distante. Agradeço pelo convívio, pois admirável como pessoa é também uma profissional de seriedade e formação acadêmica inigualável. Deixou valiosos ensinamentos que carrego ainda hoje.

Ao Prof. Dr. Carlos Frederico Marés de Souza Filho pelo apoio incondicional as diversas iniciativas e trabalhos relacionados ao direito ambiental, na graduação e também agora. Por seus ensinamentos orais, escritos e pelos longos debates imprescindíveis a esta obra.

Ao Prof. Dr. Vladimir Passos de Freitas grande jurista e entusiasta, agradeço imensamente por seu apoio e incentivo.

Ao Prof. Dr. James Marins pelas primeiras lições de direito processual tributário e também por me fazer criar gosto pelo estudo do direito tributário.

Ao Prof. Dr. Roberto Ferraz, orientador deste trabalho, grande incentivador do estudo do tema ora apresentado, pessoa de viva sensibilidade acadêmica, também admirável pela sabedoria e paciência com que conduz os trabalhos. Pelo apoio e ensinamentos, meus agradecimentos.

Ao Prof. Dr. Victor Uckmar que gentilmente enviou uma relação inicial de referências bibliográficas. Ao Prof. Dr. José Domingues de Oliveira pelas conversas e também pelo envio de referências bibliográficas.

Agradeço ao Dr. Saint Clair Honorata, quem se lembrou de enviar, com autorização dos autores, material inédito relacionado a este tema.

A Eva secretária do Mestrado em Direito da PUCPR, a Neuza bibliotecária da Procuradoria Geral do Estado do Paraná, ao Wagner da Biblioteca do Tribunal de Justiça, a Mara Cristina da Pró-Reitoria de Pós-Graduação da PUCPR, pela sua atenção de sempre, muito obrigada.

Aos meus amigos e parentes que pacientemente buscaram compreender minha ausência nos eventos sociais destes últimos meses.

A meus pais, por tudo.

Ao meu marido. Ele sabe porque.

f

*“Os perigos estariam à vista: quando os juristas se interessam pelo ambiente devemos estar sempre de vigília, pois existirá sempre o risco de, em vez de se conseguir a **ecologização do direito**, se terminar encapuçadamente na **juridicização da ecologia**.”¹*

“O instrumental revolucionário que eu já em 1963 analisava e recomendava como decisão era (e continua sendo) o instrumento da Política Fiscal: o tributo. Não apenas para arrecadar meios financeiros para construir, mas o tributo para destruir. Destruição de classes sociais privilegiadas e destruição de sistemas econômicos desumanos”.²

¹CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito do ambiente e crítica da razão cínica das normas jurídicas. **Revista de Direito do Ambiente e Ordenamento do Território**, Lisboa, n.º 1, p. 97-99, setembro, 1995. (grifos no original)

²BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 19.

SUMÁRIO

RESUMO.....	ix
ABSTRACT.....	x
1 INTRODUÇÃO	01
2 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	05
2.1 A RE-DIMENSÃO DA DEFESA (DO DIREITO) AMBIENTAL.....	05
2.2 O ESTADO E A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE DEFESA AMBIENTAL.....	07
2.2.1 O Estado como <i>Agente</i> da Atividade Econômica.....	10
2.2.1.1 O Estado Pós-Social ou Estado de Ambiente.....	13
2.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE ECONÔMICA.....	17
2.3.1 A Defesa Ambiental como Princípio Norteador da Atividade Econômica.....	20
3 A INTERNALIZAÇÃO DO CUSTO AMBIENTAL DO DESENVOLVIMENTO.....	22
3.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.....	22
3.1.1 Do Conceito de Desenvolvimento Sustentável.....	24
3.1.1.1 Limites ao Desenvolvimento Sustentável.....	27
3.1.2 Desenvolvimento Sustentável na Constituição Federal.....	30
3.2 INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS AMBIENTAIS.....	31
3.2.1 Custo da Contaminação Ambiental.....	33
3.2.2 Responsabilidade Individual por Meio da Internalização dos Custos Sociais.....	36
3.3 PRINCÍPIO POLUIDOR-PAGADOR.....	37
3.3.1 Abrangência do Princípio: Poluidor-Pagador/Usuário Pagador.....	39
3.3.2 Princípio Poluidor Pagador como Princípio da Responsabilidade.....	42
3.3.3 Princípio do Ônus Social ou Princípio da Subsidiaridade.....	44
3.3.4 Recepção do Princípio.....	45
3.3.5 Exceções ao Princípio.....	46
4 INSTRUMENTOS PÚBLICOS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL.....	48
4.1. NORMAS DE COMANDO E CONTROLE.....	48
4.2 INSTRUMENTOS “ECONÔMICOS”.....	51

4.2.1 Contribuição da OECD no Estudo de Políticas Econômicas e Fiscais.....	51
4.2.2 Modalidade de Instrumentos Econômicos.....	53
4.2.2.1 Ajudas Financeiras.....	53
4.2.2.2 Sistemas de Consignação.....	55
4.2.2.3 Criação de Mercados.....	55
4.2.2.4 Tributos.....	56
4.2.2.4.1 O Tributo como Instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente.....	58
4.2.2.4.2 Classificação dos Tributos Segundo a OECD.....	59
4.2.2.4.3 A Recuperação dos Custos Ambientais.....	60
4.2.2.4.4 A Modificação de Condutas.....	61
4.2.2.4.5 O Dilema Existente entre Instrumentos Administrativos e Econômicos.....	62
4.2.2.4.6 Principais Vantagens.....	63
4.2.2.4.7 Principais Desvantagens.....	65
4.2.2.4.8 Implementação por Meio de Políticas Públicas.....	66
4.2.2.4.8.1 Princípios Diretivos Gerais.....	66
4.2.2.4.9 Eficiência Fiscal <i>versus</i> Eficiência Ambiental.....	68
5 PROTEÇÃO AMBIENTAL PELA VIA TRIBUTÁRIA.....	70
5.1 DUPLA FUNÇÃO DOS TRIBUTOS – SUA FUNÇÃO SOCIAL.....	70
5.2 TRIBUTOS AMBIENTAIS E SUA FINALIDADE.....	71
5.3 EXTRAFISCALIDADE E MEIO AMBIENTE.....	73
5.3.1 Os Planos Distintos da Extrafiscalidade.....	74
5.4 CRÍTICAS AOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS.....	75
5.4.1 Por sua Função Extrafiscal.....	76
5.4.2 Por Seu Aparente Caráter Sancionatório.....	79
5.4.3 Por Sua Transgressão ao Princípio Da Capacidade Contributiva.....	84
5.4.3.1 Capacidade Contributiva e Efeito Confiscatório.....	90
5.4.4 O Princípio da Estrita Legalidade.....	91
5.4.4.1 Críticas ao Princípio da Estrita Legalidade - e a Questão da Segurança Jurídica.....	92
5.4.4.2 O Princípio da Estrita Legalidade e os Conceitos Indeterminados.....	95
5.4.4.2.1 A Regulamentação pela Administração Pública.....	99

5.4.4.2.2 Judiciário e sua Função Política.....	101
5.5 O PROBLEMA DA AFETAÇÃO DA RECEITA.....	102
5.6 A INTRODUÇÃO DO ELEMENTO ECOLÓGICO NOS TRIBUTOS VIGENTES – UMA ALTERNATIVA.....	107
6 CONCLUSÃO.....	108
REFERÊNCIAS.....	111

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo indicar e analisar as bases doutrinárias que sustentariam (ou inviabilizariam) eventual implementação de uma política tributária de meio ambiente. No intuito de atingir o objetivo traçado foi, inicialmente, realizada uma apresentação de conteúdos ditos preliminares que buscavam identificar qual seria o papel do Estado, bem como o alcance da defesa ambiental frente às atividades econômicas. Estas considerações culminaram na constatação de que o Estado possui um papel de agente ativo e o dever de implementar políticas públicas visando o alcance da justiça social, a qual abrange a defesa ambiental e, conseqüentemente, a qualidade de vida ambiental. Verificou-se, ainda, ser a defesa ambiental um princípio norteador e delimitador da atividade econômica. Na seqüência, buscou-se apresentar o que pode ser considerado como o ponto de partida e a base que justifica a implementação de instrumentos fiscais: a necessária internalização do custo ambiental do desenvolvimento. Para se verificar a abrangência e características dos instrumentos fiscais, foi traçado um comparativo com as normas, ditas, de comando e controle, com a indicação de dados basilares a compreensão e contextualização do tema. Feitas estas considerações, se buscou apontar as principais críticas aos instrumentos fiscais, bem como os contra argumentos que afirmam ser possível a utilização de tais instrumentos com finalidade ambiental. Ao final, pode-se verificar o cumprimento do objetivo proposto, por meio da apresentação das questões basilares pertinentes ao tema que, espera-se, possa estimular o estudo e o amadurecimento desta questão na doutrina nacional.

Palavras-chave: Tributos ambientais, política tributária ambiental, internalização de custos ambientais, desenvolvimento sustentável, instrumentos de proteção ambiental, instrumentos fiscais.

ABSTRACT

This job had the objective to indicate and analyse the basis of studies in order to maintain (or not) eventual implementation of a policy of environmental taxes. To reach out to the objective was made, initially, an presentation of the matter, that was called preliminary, trying to identify what is the paper of State, the boundaries of environmental protection, when we talk about the development of economic activities. This concerns culminate to indicate that State has an active paper and the obligation to implement public policies looking for obtaining a state of social justice, in which the environmental protection means quality of life. It was to perceive, however, that environmental law is an important regulator principle of economic activities. On sequence, was intended to make an presentation about what could be considered the start point and the base that justify the implementation of tax instruments: the necessary internalization of the costs of environmental damage or the environmental costs of development. To aimed the enclosing and the characteristics of this tax instruments it was delineated a comparison with the regulations instruments, called, command and control and the fundamentals data comprehension of this issue. Made this considerations, that was tried to point out the more important critics of tax instruments and the counterpoints that affirm that it is possible to use this instruments to environmental purposes. At the end, it was possible to verify the accomplishment of the purposal objective through of the presentation of that basis issues related to the theme, which it is hope, may stimulate this issue to come to a head in the national doctrine.

Key-words: Environmental taxes, policy instrument, internalization of environmental costs, sustainable development, environmental protection, tax instruments.

1. INTRODUÇÃO

No âmbito do direito econômico social, em especial no que tange os direitos de empresa em face dos direitos fundamentais, percebe-se uma inquietação no que se refere à utilização de mecanismos tributários destinados a proteção ambiental.

Verifica-se que os instrumentos fiscais, reconhecidamente de grande influência nas atividades produtivas (e de consumo), são pouco explorados como instrumentos de proteção ambiental.

Os mecanismos tributários, em especial o próprio tributo, possuem, diversas finalidades, contudo, pode-se dizer que, sumariamente, tais finalidades visam um único objetivo: prover o Estado para este tenha meios de garantir e cumprir seus deveres constitucionais para com a sociedade.

Diante desta assertiva, vislumbra-se o caráter eminentemente social do tributo, bem como dos diversos mecanismos tributários, tais como incentivos fiscais, subsídios, diminuição de alíquotas, entre outras.

Esta finalidade de cunho social contida nos tributos deve estar em consonância com o conteúdo da própria Constituição Federal e, por consequência, afinada na busca do cumprimento de seu art. 225, o qual prevê o direito a um “meio ambiente ecologicamente equilibrado”.

Tal abordagem, entretanto, apesar da relevância da problemática, é pouco explorada pela doutrina pátria, muito embora, os estudos existentes tragam sinais

de que é necessária uma melhor adequação da teoria do direito tributário a realidade dos problemas ambientais.

A falta de debates na doutrina nacional sobre este assunto, forma lacunas que impossibilitam uma melhor compreensão sobre os reais entraves à implementação dos tributos ambientais no Brasil, o que por certo inviabilizaria vislumbrar o aprimoramento de novas formas de compatibilizar, por meio da utilização de instrumentos tributários, a preservação ambiental e o almejado desenvolvimento econômico.

No intuito de contribuir para sanar a omissão verificada e trazer esta importante temática à reflexão da doutrina nacional, o presente trabalho pretendeu abordar as questões basilares pertinentes ao tema.

Definiu-se, deste modo, como sendo o objetivo geral deste trabalho a identificação da base teórica que dá suporte ou inviabiliza a pretensão de se utilizar os instrumentos tributários para a proteção do ambiente.

Para alcançar o objetivo traçado foi realizado um amplo levantamento bibliográfico na doutrina nacional, o qual conta com o apoio da doutrina estrangeira e do referencial teórico traçado pela *Organisation for Economic Co-operation and Development* - OECD, nas diversas experiências de seus países membros.

Este estudo se concretizará por meio do alcance dos seguintes objetivos específicos:

a) identificar os limites impostos pelo preceito constitucional da defesa ambiental ao desenvolvimento econômico;

- b) identificar o papel do Estado neste processo;
- c) apontar os instrumentos públicos de proteção ambiental existentes;
- d) identificar quais os fatores que justificam a utilização de instrumentos fiscais na proteção ambiental;
- e) analisar as (aparentes) transgressões cometidas pelo tributo ambiental ao sistema tributário nacional.

Visando o cumprimento dos referidos objetivos – geral e específicos –, pretende-se dar vazão a este trabalho pelo desenvolvimento de quatro capítulos.

O primeiro trataria de questões preliminares a matéria, mas, também basilares à análise do tema. São estas considerações preliminares que conduzem a compreensão da importância da proteção ambiental e das disposições constitucionais que corroboram para o alcance deste objetivo. Este capítulo pretende vislumbrar qual o papel do Estado enquanto *agente* capaz de implementar novos mecanismos de proteção ambiental e, quais os limites da defesa ambiental frente à atividade econômica.

O segundo capítulo procurará apresentar a temática que tem sido considerada como a justificativa para a implementação de políticas tributárias de proteção ambiental: o custo ambiental do desenvolvimento e sua necessária internalização. Pretende-se, assim, abordar o tema de modo a apontar questões quanto ao surgimento e a definição de desenvolvimento sustentável, do dilema existente entre a manutenção do desenvolvimento e o equilíbrio ambiental, bem como da necessária internalização dos custos ambientais. Ao final, se pretende

transcorrer sobre o princípio do poluidor pagador, o qual é considerado aquele que norteia e justifica a utilização dos instrumentos fiscais com objetivos ambientais.

O terceiro capítulo buscará traçar as considerações acerca dos instrumentos públicos de proteção ambiental com vistas a contextualizar os instrumentos fiscais dentro da Política Nacional de Meio Ambiente, indicando um comparativo com as normas de comando e controle e apresentado suas características e limitações. O quarto e último capítulo buscará abordar e analisar as questões apontadas pela doutrina como limitadores a utilização dos tributos ambientais.

Sob o enfoque, acima enumerado, pretende-se, ao final, ter claro quais seriam as bases que justificariam e trariam ao debate a implementação de uma política tributária de meio ambiente.

2. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

2.1 A RE-DIMENSÃO DA DEFESA (DO DIREITO) AMBIENTAL

O direito ambiental surgiu como uma resposta da ciência jurídica às reivindicações sociais frente aos crescentes problemas que envolviam as questões ambientais.

Fruto do processo de desenvolvimento histórico do ser humano, o direito ambiental, representa o amadurecimento social e uma maior consciência acerca dos riscos sócio-ambientais provenientes do desenvolvimento desregrado. É a consagração da ampliação dos direitos fundamentais do homem, chamados por Norberto BOBBIO¹ de direitos de terceira geração.

O direito ao meio ambiente sadio trouxe consigo uma clara mudança paradigmática, que flui do pensamento cartesiano, mecanicista e positivista, para o pensamento holista, sistêmico e orgânico, evidenciando a existência de uma série de lacunas quando da integração das exigências apresentadas por estas novas demandas e a base teórica apregoada no ordenamento jurídico vigente.

Sua grande contribuição ao direito foi ter servido de vetor de alerta sobre a forma estática com que o sistema jurídico vinha abordando assuntos tão complexos e dinâmicos. Observa bem esta situação José-Luis SERRANO:

¹ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 67.

(...) la visión mecanicista, atomist, analítica y unidimensional del derecho, propia de un positivismo jurídico malentendido, que entendió los ordenamientos jurídicos como un todo compuesto por unidades indivisibles llamadas normas. Hoy sabemos en parte gracias al propio paradigma ecológico que los ordenamientos jurídicos no son un "todo" sino un sistema complejo; que, por tanto, no tienen "partes", sino elementos que se relacionan entre sí; y que, en consecuencia, no se pueden dividir en unidades indivisibles cuya suma sea igual al conjunto, porque los sistemas jurídicos son la suma de las normas y algo más.²

Cabe mencionar, entretanto, que este novo ramo do direito – o ambiental – não tem condições de dar (sozinho) respostas a todas as demandas decorrentes desta temática. Conforme preceitua Roxana BORGES³ a criação de um novo ramo do direito, não viabiliza condições estruturais suficientes para suprir (e fazer cumprir) as exigências decorrentes das demandas ambientais. Se a estrutura jurídica toda não tiver incorporado uma dimensão ambiental, por meio, inclusive, de adaptações/modificações⁴ não se alcançará uma efetiva proteção ambiental.

Contata-se, assim, que anos de estudos podem ser necessários para que ocorra uma real adequação do sistema jurídico aos novos direitos. O problema, entretanto, está em satisfazer esta necessidade com a maior brevidade possível, isso porque os problemas não cessam de surgir e de pouco adianta a ampliação dos direitos fundamentais, se ele não sai do campo teórico e torna-se, apenas, uma realidade esperada pelos cidadãos.

² SERRANO, José-Luis. Concepto, formación y autonomía del derecho ambiental. In: VARELLA, Marcelo Dias. BORGES, Roxana Cardoso B. (Orgs.). **O novo em direito ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 33-50. p. 46.

³ BORGES, Roxana Cardoso B. Direito ambiental e teoria jurídica no final do século XX In: VARELLA, Marcelo Dias. BORGES, Roxana Cardoso B. (Orgs.). **O novo em direito ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 11-32. p. 13.

⁴ Segundo José Alcebiades em *Desafio dos novos direitos para a ciência jurídica*. In: LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Cidadania coletiva**. Florianópolis: Paralelo 27, 1996, p. 16 os dois grandes modelos paradigmáticos de Ciência Jurídica (Jusnaturalismo e Positivismo Jurídico) são insuficientes e inadequados para dar conta destas novas demandas.

Necessário, portanto, a busca constante de uma integração entre os diversos ramos do direito, bem como o aprimoramento dos instrumentos utilizados pelo direito na defesa do ambiente, por meio de estudos e adequações ou, ainda, de novos mecanismos que propiciem a eficiência e a efetividade desta atuação, isso tudo com vistas à um sistema jurídico ambiental.

Sob este prisma, cabe ao direito tributário dar sua contribuição e, quando menos, verificar possibilidades de integração com o direito ambiental, afinal, podem existir vantagens a serem usufruídas o que, por certo, tornaria necessário algumas adaptações no caso de implementá-las até que estas, ao final, desenvolvessem sua dinâmica própria.

2.2. O ESTADO E A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE DEFESA AMBIENTAL

Como é de conhecimento, o regramento jurídico que pauta a defesa do ambiente é vasto tanto no âmbito municipal, estadual como federal. O Estado, por meio de seus entes federativos, tem atuado de modo intenso no intuito de regulamentar toda atividade que cause ou venha causar degradação ambiental. A legislação ambiental, como se pode facilmente constatar, está pautada em medidas de precaução, prevenção e reparação – normas de comando e controle, como são conhecidas – .

Contudo, há que se considerar que o Estado possui legitimidade para ir além e atuar como agente na promoção, não apenas na instituição de normas regulamentadoras⁵ mas, por meio de políticas públicas, inclusive, intervencionistas, que visem a proteção ambiental.

A utilização de incentivos, bem como do planejamento na condução de atividades que possam gerar benefícios ambientais é uma medida adicional que deve ser considerada⁶ conjuntamente com outras formas de implementação de instrumentos 'econômicos' de defesa ambiental.

De todo modo, cabe ao Estado uma postura ativa, como verdadeiro agente interventor, não apenas na promoção da justiça social por meio da ação social direta, mas, nas palavras de Augustin Gordillo⁷, por meio de uma ação social pela via econômica.

⁵ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do estado frente à atividade econômica. *Revista Trimestral de Direito Pública*. São Paulo. n. 20, p. 67-75, ? . p. 72. "Esse papel, em verdade, não tende a sofrer sensível redução com a nova postura do Estado. Se por um lado há reduções das áreas objeto de disciplina estatal, por outro lado deve haver aprimoramento das áreas sob regulamentação, mormente pra proteção dos princípios básicos que pautam a ordem econômica. No caso brasileiro, os princípios basilares acham-se expressos nos artigos 170 da Carta Constitucional e urge que o Estado os faça cumprir, não apenas editando normas, mas tornando-as efetivas, inclusive com aprimoramento dos instrumentos necessários ao regular e democrático exercício do Poder de polícia em suas várias fases, inclusive a imposição de sanções, quando necessárias. Tal, pelo que se constata, não ocorre, dentro do limite razoável no Brasil. Observe-se, a título de exemplo, a questão do meio ambiente, cujas violações freqüentes não são evitadas em função da tipificação de condutas infratoras, sobretudo, em função de anacrônicos procedimentos sem maior base científica e, também, pela falta de recursos humanos e materiais para o exercício de suas funções. (...)

Em relação a essa forma de intervenção, o que se constata é que com a redução do papel do Estado como agente da atividade econômica ela se torna mais relevante para assegurar os princípios básicos, os direitos dos destinatários da atuação dos produtores de bens e serviços e também de direitos coletivos e difusos." (destacamos)

⁶ "Art. 174 – Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado." (grifamos)

⁷ GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. Tradução: Marco Aurélio Greco, Revisão Reilda Meira, 1977, p. 37.

Importantes considerações quanto a utilização do tributo para a implementação de uma ação social do Estado, foram feitas por Claudia Dias SOARES⁸ que assim leciona:

Um Estado fiscal não se limita a dirigir (Steuerung durch Recht, Lenkungsrecht) e a coordenar a economia através da intervenção e do estímulo, ele é também dotado de instrumentos de transformação e modernização das estruturas económico-sociais. O princípio da democracia económica e social, enquanto 'impulso', 'exige positivamente ao legislador (e aos outros órgãos concretizadores) a prossecução de uma política em conformidade com as normas concretamente impositivas da Constituição'. E o sistema tributário no seu conjunto representa um dos instrumentos de que o Estado dispõe para prosseguir as tarefas de que a Constituição o incumbe. Instrumento esse que se mostra estrutural e funcionalmente adequado à realização dos direitos sociais, entre os quais se inclui o direito a um ambiente sustentável.

Vale mencionar, que Augusto BECKER⁹ já definia o tributo como um instrumento revolucionário que deveria ser utilizado com o objetivo de cumprir sua missão social, *in verbis*:

O instrumental revolucionário que eu – já em 1963 – analisava e recomendava como decisão era (e continua sendo) o instrumento da Política Fiscal: o tributo. Não apenas para arrecadar meios financeiros para construir, mas o tributo para destruir. Destruição de classes sociais privilegiadas e destruição de sistemas económicos desumanos.

⁸ SOARES, Claudia Dias. **O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. p.9.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Lejus, 1999, p. 19.

2.2.1 O Estado como *Agente* da Atividade Econômica

O Estado enquanto ente interventor passou por diversas mudanças estruturais nos últimos séculos. As alterações sociais acabaram por impor mudanças na postura e modo de atuação do Estado que durante o século XIX, havia se mostrado menos atuante ou, mesmo, ausente frente às atividades econômicas¹⁰.

Sua postura não intervencionista estava baseada no ideal liberal, segundo o qual, o objetivo do Estado era garantir o pleno exercício da liberdade, cuja titularidade era originariamente conferida ao indivíduo. Cabia ao Estado, assim, resguardar o mínimo – como, por exemplo, a educação, saúde, justiça, patrimônio e segurança pública – que corresponde a preservação dos direitos civis e políticos, conhecidos como direitos de primeira geração.

Nesta fase, o Estado assume a função de *arbitro*¹¹ das relações sociais, sendo o mercado o agente regulador da economia¹².

¹⁰ Segundo GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti, em Intervenção do estado na economia, **Revista Trimestral de Direito Público**, n.º 14, p. 52, “A idéia de Constituição que o século XVIII consagra como imprescindível à reta organização do Estado descarta do elemento econômico. Sua preocupação é com o “político”, com a estruturação do Poder e sua limitação, a bem da liberdade individual. Visa a estabelecer uma organização limitativa do poder político que sirva para garantir contra o abuso à liberdade, e às liberdades individuais. Abuso este que, a juízo dos pensadores da época, somente proviria do governo, ou melhor, do rei e seus ministros, como era então o caso. As Constituições que formam a primeira geração do constitucionalismo não contém, por isso, normas destinadas a disciplinar a atividade econômica. Tal omissão, ademais, se ajusta perfeitamente ao pensamento econômico liberal, segundo o qual a regra de ouro seria o *laissez faire, laissez passer*, devendo o Estado abster-se de ingerência na órbita econômica. Melhor do que lê mais sabiamente do que ele, a “mão invisível” de que fala Adam Smith regularia a economia”.

¹¹ Helenilson Cunha Pontes. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão**. São Paulo: LTr, p. 151.

Na primeira metade do século XX, diversos acontecimentos históricos, tais como, Revolução Industrial, a Primeira Grande Guerra Mundial, a vitória da Revolução Russa, o surgimento das doutrinas socialistas, entre outros, proporcionaram uma revisão de conceitos relativos à ordem social e econômica¹³.

Estes acontecimentos determinaram o surgimento de novas idéias sobre o papel do Estado, principalmente, quanto à adoção de um sistema econômico estatizante, o que acabou por influenciar o conteúdo da Constituição Mexicana (1917) e a de Weimar (1919) as quais conferiam maior envolvimento do Estado na vida econômica e social.

Segundo A. SANTOS, Maria Eduarda GONÇALVES E Maria Manuel L. MARQUES¹⁴ seria, neste momento, que a ordem constitucional econômica passaria a dispor sobre regras não apenas de garantia ao mercado, mas de regras de 'hetero-regulação' necessárias ao seu equilíbrio, o que inclui os novos direitos e a responsabilidade vinculada do Estado de cumpri-las.

¹² Celso Ribeiro Bastos, „ Existe efetivamente uma constituição econômica? **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. n. 39, abr./jun. 2002, p. 90.

¹³ Escreve a respeito Celso Ribeiro Bastos, em Existe efetivamente uma constituição econômica? **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. n. 39, abr./jun. 2002, p. 90: "Após a Primeira Grande Guerra Mundial, ganha corpo a democracia, com ambições também na área econômica e social. Ela traz em sua essência a *consagração de direitos econômicos e sociais*, até então desprezados. Diante do quadro de miséria que assolava a Europa do pós-guerra, os Estados se viram a braços com sérios problemas de ordem social e econômica. Em função disso, a atenção se voltou aos menos favorecidos, e as classes desprotegidas ganharam um papel de relevo para a sociedade e o Estado."

¹⁴ SANTOS, Antonio Carlos, GONÇALVES, Maria Eduarda., MARQUES, Maria Manuel Leitão. *Direito Econômico*. Coimbra: Almedina, 1995, p. 37.

Consolida-se, assim, o Estado Social ou do Bem-Estar (*Welfare State*) que visa preservar a segunda geração dos direitos, os econômicos, sociais e culturais, cuja titularidade é do coletivo.¹⁵

Seguindo esta nova concepção também o Estado Brasileiro estabeleceu novos padrões de atuação o qual, segundo Francisco Cavalcanti^{16 17}, teria adotado um “modelo interventor em três linhas”: o Estado como sujeito da atividade econômica, como ente regulador e como ente indutor de atividades.

Enquanto sujeito da atividade econômica, propriamente dita, ficou reservado ao Estado sua participação quando necessário “aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (art. 173, da CF/88).

Cabendo, ainda, ao Estado regular ou determinar modos de atuação da atividade econômica e agir de modo a induzir determinados comportamentos por meio de incentivos ou benefícios, na busca de alcançar os novos objetivos impostos ao Estado, qual seja, atuar como *agente* da atividade econômica, com objetivo de

¹⁵ Ver José Afonso da Silva. Fundamentos constitucionais da proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 27, p.51-57, jul./set. 2002, p. 51.

¹⁶ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do estado frente à atividade econômica. **Revista Trimestral de Direito Pública**. São Paulo, n. 20, p. 67-75, ?.

¹⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 7.ed.rev.atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2002., na p. 49 e ss., define as formas de intervenção do Estado em participação e absorção, direção e indução. Como participante, atuando como agente econômico por meio de suas entidades criadas para tal fim, na direção de determinados empreendimentos, sendo a indução formas que o Estado se utiliza para incentivar ou punir determinados comportamentos econômicos.

realizar efetivamente, uma política de desenvolvimento econômico em consonância com a justiça social¹⁸.

Neste sentido, vale ressaltar o que assevera Tércio FERRAZ¹⁹, acerca do papel do Estado e a implementação de políticas públicas:

No fomento, o Estado é agente, isto é, a Constituição lhe atribui uma característica ativa e não passiva. Não se trata, assim, de atuação apenas se provocado, mas de um papel próprio na cena econômica: não é público ouvinte, mas ator e diretor. O Estado-agente é conjunto de órgãos e atividades que, ao lado dos entes privados da sociedade civil, tem subsistência própria. Esta atuação, de um lado, sofre bloqueios normativos do Estado de Direito (limites ao poder de tributar, descentralização de recursos, garantias de liberdade do cidadão). De outro, aquela atuação exige funções positivas. De uma parte, prestar serviços públicos, monopolizar setores, de outro executar políticas de desenvolvimento, na medida em que o progresso econômico pressupõe um mundo compartilhado (afinal, sem os outros as propriedades não se transformam em capital). O incentivo como fomento, por meio de financiamentos, execução de obras, concessão de espaço físico etc..., é instrumento básico dessa atuação.

2.2.1.1 O Estado Pós-Social ou Estado de Ambiente

Segundo alguns autores²⁰, estaria ultrapassado o momento histórico do Estado Social, estando já amadurecidas as características do Estado Pós-Social²¹.

¹⁸ Helenilson Cunha Pontes. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão**. São Paulo: LTr, pp.144-159, 1999, p. 151, afirma que "Ao Estado, neste segundo momento, já não vai caber tão somente a função de árbitro das relações sociais; a esta é somada a tarefa de agente promotor de desenvolvimento econômico com justiça social".

¹⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285. p. 283.

²⁰ Neste sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, 2., p. 100, SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 22 e ss, por outro lado Paulo

A configuração do Estado Pós-Social seria marcada pela criação de condições, constitutiva e infra-estrutural, para que entes públicos e privados agissem em colaboração. Nele teríamos resguardado os direitos de terceira geração onde, entre outros, estariam incluídos o direito ao ambiente, a qualidade de vida, “da protecção individual relativamente à informática e às novas tecnologias, da tutela da vida e da personalidade em face da genética”²².

O compromisso firmado pelo Estado Pós Social implicaria a “protecção do indivíduo contra o poder, acentuando a idéia de defesa das pessoas contra novas ameaças provenientes tanto de entidades públicas como privadas, sem que isso signifique por em causa a necessidade de garantia dos direitos também através da acção estatal”²³.

A protecção do indivíduo quanto aos aspectos acima apontados deverão ser coordenados com valores de solidariedade social, que invocam a cobertura coletiva de riscos. Entende-se, neste caso, que para aliviar tais riscos, caberia a utilização de mecanismos de segurança social, económica e ambiental²⁴.

Bonavides em **Teoria constitucional da democracia participativa**: por um direito constitucional de luta e resistência por uma nova hermenêutica por uma repolitização da legitimidade. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, nega a concretização deste novo período no Brasil.

²¹ SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002.p. 23.

²² SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 23.

²³ SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 23.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ?, p. 101.

Segundo PEREIRA DA SILVA²⁵, o Estado Pós-Social teria um compromisso com a proteção ambiental tão estreita que permitiria sua denominação como “Estado de Ambiente”. Para o autor, seria um “modelo de ‘Estado de Direito do Ambiente’ que, nas actuais circunstâncias históricas, se diferencia quer de um mero ‘Estado de Policia de Ambiente’, na lógica do ‘minimalismo ambiental’, quer de um ‘Estado-Providência Ambiental’, de ‘prisma rasgadamente intervencionista e planificatório’.”²⁶

A relevância das razões atrás mencionadas, conduz a formulação de considerações acerca de um novo modelo de Estado, bem como indagações quanto às implicações doutrinárias decorrentes desta constatação. Assim, faz-se necessário apontar que embora a doutrina nacional²⁷ também ressalte esta mudança, existem autores²⁸ que consideram que é possível identificar, de modo mais claro, esta alteração nos países centrais.

Não se pretende ingressar na discussão que aborda ter ocorrido ou não a efetiva alteração de modelo estatal o que, por certo, nos afastaria do objeto deste estudo. Cabe indicar, contudo, que a Constituição Federal de 1988, formulada durante o Estado Social abarcou não apenas os direitos de segunda geração, mas,

²⁵ SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 23 e 24.

²⁶ SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 24.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, 2., p. 100.

²⁸ SANTOS, Boaventura de Souza Santos. **Para um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática**. v.1. A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência. 2.ed. São Paulo: Cortez, 2000. p. 153 e ss.

também os de terceira geração²⁹. Assim, nossa Constituição além de tratar da preservação de direitos tidos como próprios do Estado Social, também disciplinou matérias ora apontadas como características do chamado Estado Pós-social.

Sendo assim, pode-se dizer que esta determinação constitucional pode ter 'antecipado' discussões, contudo, trouxe, de qualquer modo, uma nova compreensão da dimensão e importância do direito ao ambiente. Confirma este entendimento José Afonso da SILVA³⁰:

A Constituição, com isso, segue, e até ultrapassa, as Constituições recentes (Portugal, art. 66, Espanha, art. 45) na proteção do meio ambiente. Toma consciência de que a qualidade do meio ambiente se transformara num bem, num valor mesmo, cuja preservação, recuperação e revitalização se tomara num imperativo do Poder Público, para assegurar a saúde, o bem-estar do homem e as condições de seu desenvolvimento; em verdade, para assegurar o direito fundamental à vida. As normas constitucionais assumiram a consciência de que o direito à vida, como matriz de todos os demais direitos fundamentais do homem, é que há de orientar todas as formas de atuação no campo da tutela do meio ambiente. Compreendeu que ele é um valor preponderante, que há de estar acima de quaisquer considerações como as de desenvolvimento, como as de respeito ao direito de propriedade, como as de iniciativa privada. Também esses são garantidos no texto constitucional, mas, a toda evidência, não podem primar sobre o direito fundamental à vida, que está em jogo quando se discute a tutela da qualidade do meio ambiente, que é instrumental no sentido de que, mediante essa tutela, o que se protege é um valor maior: a qualidade da vida humana.

A questão ambiental, portanto, tem sua real magnitude reconhecida pela Constituição Federal a qual também exige que o Estado atue de forma condizente com o que seu texto informa e determina. O dever do Estado permanece inalterado, frente às discussões sobre uma efetiva alteração de modelo estatal, no que tange a

²⁹ Neste sentido, SILVA, José Afonso da. Fundamentos constitucionais da proteção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo, n. 27, p.51-57, jul./set. 2002. p. 52.

³⁰ SILVA, José Afonso da. Fundamentos constitucionais da proteção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo, n. 27, p.51-57, jul./set. 2002. p. 53.

sua responsabilidade de intervir com vistas a alcançar as prerrogativas constitucionais de proteção ambiental.

Quanto a isso, sequer caberia uma postura diferente, afinal, os direitos e suas gerações, são antes de tudo fruto de um processo histórico “nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual”³¹, correspondem a um progressivo “aprofundamento e desenvolvimento de formas de realização da dignidade da pessoa humana”³², conquistas que devem ser resguardadas pelo Estado.

2.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE ECONÔMICA

As primeiras limitações ao poder econômico surgiram, historicamente, primeiro na Constituição de 1934 onde verificamos breve disposição sobre promoção do fomento da economia popular, o desenvolvimento do crédito e a nacionalização das empresas de seguros. A Carta Magna de 1937 reitera o disposto anteriormente quanto ao fomento da economia popular. Sendo que somente em 1946 se preceituou algo referente ao abuso do poder econômico.

Tais marcos legislativos tímidos, mas iniciais nos conduziram para a redação contida na atual Constituição Federal de 1988, onde se fez constar no Título VII,

³¹ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 5.

³² SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 22.

denominado “Da Ordem Econômica e Financeira”, regras disciplinadoras e norteadoras da matéria.

Os princípios basilares da ordem econômica constitucional se encontram concentrados no Capítulo I, em especial, no seu artigo 170³³. Em atenção ao *caput* deste artigo, verifica-se que a pretensão do legislador constitucional foi estabelecer um equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e a justiça social, visando proporcionar uma vida digna aos cidadãos.

Este equilíbrio pretende conferir à dignidade humana seu real valor. Válido citar as gratas lições de Joaquim Gomes CANOTILHO e Vidal MOREIRA³⁴, os quais afirmam que o conceito de dignidade não deve ser reduzido a análise de seu aspecto individual, mas ser compreendida sob seu aspecto social:

Concebida como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais, o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer idéia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido da dignidade humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invoca-la para construir uma ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trate de direitos econômicos, sociais e culturais.

Eros Roberto GRAU, por sua vez, afirma que “a dignidade da pessoa humana apenas restará plenamente assegurada se e enquanto viabilizado o acesso

³³ “Art. 170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna conforme ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

³⁴ CANOTILHO, Gomes Joaquim; MOREIRA, Vidal. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. V. I, 2ª. Ed., Coimbra Editora: Coimbra, 1984, p.70.

de todos não apenas às chamadas liberdades formais, mas, sobretudo, às liberdades reais.³⁵

Conrad HESSE³⁶, do mesmo modo, nos ensina que a preservação da liberdade garante, por consequência, a preservação da dignidade humana, contudo, no seu entender esta apenas se concretizaria no momento em que fosse estabelecido um equilíbrio entre as liberdades³⁷ conferidas a alguns frente aos demais. Afirma, ainda, o autor que o desenvolvimento econômico, somente passaria a ser legítimo na medida em que preserva “uma vida em liberdade e a dignidade humana”³⁸.

Pode-se dizer, com base em tais argumentações, que os princípios constantes no artigo 170, da Constituição Federal de 1988, vieram restabelecer o equilíbrio entre liberdades ou, no entender de Norberto BOBBIO, um equilíbrio entre

³⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 7.ed.rev.atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 239

³⁶ HESSE, Conrado. Significado de los derechos fundamentales. In: BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE (Coords.). **Manual de derecho constitucional**. Madrid: Instituto Vasco de Administración Pública e Marcial Pons, 1996. p. 83-115, p.95. “La importancia que para la libertad tiene el Estado aumenta a medida que en el limitado y complejo mundo actual, con sus cada vez más escasos recursos existenciales no sólo no pueden ampliarse muchas de las esferas de la libertad, sino que incluso tienden a contraerse. En igual medida amenaza colisionar la libertad de cualquiera con la de los demás: se hace mucho más necesario que antes acotar, delimitar y ordenar los ámbitos de la libertad, y ello ha devenido tarea del Estado. Esto resulta especialmente evidente con las libertades en materia económica (...).”

³⁷ Vale ressaltar, ainda, sem pretender ingressar em matéria de tamanha magnitude, o que nos distanciaria por demais do objeto desta pesquisa, que a liberdade é reconhecida por determinada corrente doutrinária como a finalidade primeira e essencial de uma Constituição - “Es que, en último análisis, llégase a la conclusión de que la finalidad suprema de la Constitución, del constitucionalismo, y por ende del derecho constitucional, es la libertad. QUINTANA, Segundo V. Linares. **El poder impositivo y la libertad individual**, Alfa: Buenos Aires. ? , p. 18.

³⁸ HESSE, Conrado. Significado de los derechos fundamentales. In: BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE (Coords.). **Manual de derecho constitucional**. Madrid: Instituto Vasco de Administración Pública e Marcial Pons, 1996. p. 83-115, p. 89.

poderes³⁹ conferidos, anteriormente, ao poder econômico em detrimento do indivíduo e do coletivo.

Tais princípios, portanto, estariam delimitando a atuação do poder econômico, o qual somente teria sua legitimidade assegurada na medida que estivesse atuando de forma a cumprir os preceitos sociais impostos pela Constituição Federal, os quais possuem a finalidade primeira de resguardar a dignidade da pessoa humana.

Neste contexto, cabe ao Estado realizar uma atuação efetiva na busca de conduzir o desenvolvimento econômico-social, por meio do equilíbrio entre os fatores indicados, para que o objetivo de proporcionar a real preservação da liberdade, consubstanciada na vida digna ao cidadão, possa ser alcançado.

2.3.1 A Defesa Ambiental como Princípio Norteador da Atividade Econômica

Considerando os aspectos, acima abordados, verifica-se que embora a defesa ambiental seja uma questão abordada no Capítulo VI, denominado “Do Meio Ambiente” – o qual expressa as diretrizes basilares que deverão nortear as políticas públicas nacionais, na busca de proporcionar um meio ambiente equilibrado,

³⁹ Cabe ressaltar a posição de Norberto Bobbio acerca da liberdade: “Pode-se fantasiar sobre uma sociedade ao mesmo tempo livre e justa, na qual são global e simultaneamente realizados os direitos de liberdade e os direitos sociais; as sociedades reais, que temos diante de nós, são mais livres na medida em que menos justas e mais justas na medida em que menos livres. Esclareço dizendo que chamo de ‘liberdades’ os direitos que são garantidos quando o Estado não intervém; e de ‘poderes’ os direitos que exigem uma intervenção do Estado para sua efetivação. Pois bem: liberdades e poderes, com frequência, não são – como se crê – complementares, mas incompatíveis.” BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 43.

essencial à sadia qualidade de vida, as presentes e futuras gerações – é a sua inserção no inciso VI, do artigo 170, do Capítulo “Da Ordem Econômica e Financeira”, o qual prevê ser a defesa do meio ambiente um princípio que conferirá dignidade a existência do cidadão, que subtrai qualquer dúvida quanto à força delimitadora que a proteção ambiental possui frente ao desenvolvimento da atividade econômica.

Tecnicamente Eros Roberto GRAU analisa o inciso VI, do artigo 170, como sendo um “princípio constitucional impositivo (Canotilho), que cumpre dupla função, (...). Assume também, assim, feição de diretriz (Dworkin) – norma-objetivo – dotada de caráter constitucional conformador, justificando reivindicações pela realização de políticas públicas.”⁴⁰

Entende-se, assim, que apartir da Constituição Federal de 1988, por meio do no artigo 170, cumulado com o artigo 225, a defesa ambiental agregou a função norteadora ou delimitadora da atividade econômica.

Para Américo Luis Martins da SILVA⁴¹, a inserção do princípio de defesa do meio ambiente, no artigo 170, da Constituição Federal, tem por efeito condicionar a atividade econômica à preservação ambiental. Para ele inexistiria proteção à própria ordem econômica se esta sacrificasse de algum modo o meio ambiente.

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 7.ed.rev.atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 281.

⁴¹ MARTINS DA SILVA, Américo Luiz. **A ordem constitucional econômica**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 1996, p. 71.

3. A INTERNALIZAÇÃO DO CUSTO AMBIENTAL DO DESENVOLVIMENTO

3.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

A ambição capitalista e a perspectiva de que o crescimento econômico poderia gerar um aumento do bem estar social, influenciaram e justificaram, entre outros fatores, as decisões de política-econômica que permitiram um padrão de desenvolvimento baseado em preceitos que ultrapassavam a capacidade da natureza se recompor.

Os ecossistemas, como é de conhecimento, só conseguem suportar certa quantidade de agressão sem sofrer mudanças significativas e, muito embora, estivessem cada vez mais fragilizados esta era uma situação totalmente desconsiderada nas tomadas de decisões políticas.

Entretanto, com o crescente alarde científico sobre as conseqüências da degradação ambiental disruptiva à sobrevivência humana, tomou-se imperativo a rediscussão e o aprimoramento do próprio conceito de desenvolvimento.

A princípio, o desenvolvimento e a degradação ambiental eram vistos como problemas dissociados a serem resolvidos separadamente por meio de medidas pertinentes a sua área de conhecimento, o desenvolvimento era uma necessidade inerente à sobrevivência humana e a natureza um bem colocado a sua disposição.

A busca de uma solução ao necessário equilíbrio entre desenvolvimento *versus* ambiente afasta gradualmente o princípio antropocentrista^{42 43 44} e dita a busca de medidas integradas. Estas são, inclusive, às claras reflexões de António Souza FRANCO⁴⁵:

Tradicionalmente o desenvolvimento, concebido como mero problema econômico, e a problemática do ambiente, concebida como problema ecológico, levava ao que poderemos chamar, duas visões unidimensionais: a visão unidimensional da economia; e a visão unidimensional da ecologia.

Podia haver veículos de transmissão, podia haver ligações da economia com a ecologia, mas eram, apesar de tudo, duas zonas, duas áreas distintas da problemática social.

Pelo contrário, a visão sistêmica que predomina de algum modo hoje nas ciências sociais, mas que também é inspirada, se é que não exigida pelas transformações da sociedade flexível, institucionalizada, organizada em rede, comunicacional, em que estamos, cada vez mais transformados, um pouco por todo mundo, essa visão sistêmica cria uma ligação desde a raiz, inter-activa e permanente, entre economia e ecologia, da economia com a biosfera, como um sistema inter-activo, e da

⁴² Sobre este tema ver MADDALENA, Paolo. Las transformaciones del derecho a la luz del problema ambiental: aspectos generales. *Revista del Derecho Industrial: Derecho Ambiental*. Talcahuano: Ediciones Depalma Buenos Aires, n. 41, a. 4, p. 345-372, may./agost. 1992. Segundo o autor o princípio antropocentrista é gradualmente afastado, tomando lugar o princípio biocentrista.

⁴³ Quanto a visão antropocentrista, do direito do ambiente, dos próprios operadores do direito, CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito do ambiente e crítica da razão cínica das normas jurídicas. *Revista de Direito do Ambiente e Ordenamento do Território*, Lisboa, n.º 1, p. 97-99, setembro, 1995. p. 98, afirma que “os juristas, como quaisquer outros homens, aproximam-se dos temas do ambiente carregados de lembranças. Em termos mais ‘carregados’ filosoficamente dir-se-ia que chegam aos problemas jurídico-ambientais envoltos em pré-compreensões. Creemos que em linguagem chã eles perguntam entre si, ou melhor, perguntamos nós: **porquê e para quê um direito do ambiente!** Para salvarmos a **vida do homem na terra**, respondem uns; para assegurarmos a **vida do homem com conforto**, mas com menos abundância, opinam outros; para defendermos a **vida na terra** proclama outros. É bem de ver que as duas primeiras respostas são antropológicamente centradas. O direito do ambiente, como qualquer direito, é um direito do homem para o homem. Um discurso com centralidade antropológica é olhada com desconfiança por muitos ecologistas. O direito deveria, de acordo com as suas posses, assumir a **responsabilidade** pela defesa da vida na terra – e não apenas do homem. Para os ‘fundamentalistas ecológicos’ seria de olhar com desconfiança para os juristas, mesmo para os juristas com alguma ‘consciência ecológica’. Estes não conseguem abandonar, não obstante as suas juras ambientais, o mito do Adão fora do paraíso.” (grifos no original).

⁴⁴ Muito embora se pretenda afastar a visão puramente antropocentrista ainda se percebe esta tendência no princípio 1 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, a qual diz que: “os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Tem direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza.”

⁴⁵ FRANCO, António L. Sousa. Ambiente e desenvolvimento. In: *Textos Ambiente*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 1994. p. 265 e 266.

economia com a biosfera como um sistema complexo, ou seja, como um sistema que só articulado esses dois subsistemas consegue desenvolver uma dinâmica de humanização.

Neste contexto, surge o conceito de desenvolvimento sustentável, a acepção moderna de desenvolvimento, o qual preceitua a necessidade de ponderar um desenvolvimento econômico que atrelasse considerações sobre os custos e benefícios ecológicos-ambientais, lado a lado, com os custos e benefícios econômicos, sociais e culturais.

3.1.1 Do Conceito de Desenvolvimento Sustentável

A inclusão das preocupações relativas ao meio ambiente⁴⁶ nas discussões internacionais se deu em Estocolmo, em 1972, na primeira “Conferência sobre o Meio Ambiente Humano”.

Nesta ocasião, entretanto, verifica-se que o conceito de desenvolvimento ainda se encontrava dissociado das questões ambientais, afinal, ao que parece a qualidade de vida não estava associada à qualidade ambiental, mas, sim, ao desenvolvimento econômico.

Observe-se, neste sentido, o que menciona o princípio n.º 8: “o desenvolvimento econômico e social é indispensável para assegurar propício à vida

⁴⁶ Princípio 2 – os recursos naturais do Globo, incluindo o ar, a água, a terra, a flora e a fauna e, em especial, amostras representativas dos ecossistemas naturais, devem ser salvaguardados no interesse das gerações presentes e futuras, mediante planejamento e ou gestão cuidadosa, como apropriado.

e ao trabalho do homem e para criar no Globo condições necessárias à melhoria da qualidade de vida.”

Em 1987, foi publicado o Relatório da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, também conhecido como relatório de *Brundtland*, cujo trabalho foi copilado no livro intitulado *Nosso Futuro Comum*⁴⁷.

Neste documento apesar de não se localizar um conceito, propriamente dito, de desenvolvimento sustentável, vislumbra-se o que pode ser entendido como uma introdução⁴⁸ ao conceito:

Aquele que atende as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade das gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades. Ele contém dois conceitos-chave: o conceito de 'necessidades', sobretudo as necessidades essenciais dos pobres do mundo, que devem receber a máxima prioridade; noção das limitações que o estágio da tecnologia e da organização social impõe ao meio ambiente, impedindo-o de atender às necessidades presentes e futuras.

No advento da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizado no Rio de Janeiro, em 1992, onde se formulou a “Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento”⁴⁹, foi que o conceito de “desenvolvimento sustentável” se consubstanciou como princípio.

⁴⁷ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Nosso Futuro Comum*: relatório da comissão mundial sobre meio ambiente e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988. p. 46-49.

⁴⁸ Diversas críticas foram feitas a esse documento por BERGEL, Salvador Dario, em *Desarrollo sustentable y medio ambiente: la perspectiva latino-americana*. Revista del Derecho Industrial: Derecho Ambiental. Talcahuano: Ediciones Depalma Buenos Aires, n. 41, a. 4, p. 303-344, may./agost. 1992. o qual evidencia que o documento pretende indicar medidas conciliadoras utópicas sem perdas a ninguém, faltando saber para quem o desenvolvimento sustentável se destinaria. p.311.

⁴⁹ “Princípio 3 – O direito ao desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e ambientais de gerações presentes e futuras; Princípio 4 – Para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ao meio ambiental deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento, e não pode ser considerada isoladamente deste;

Nesta ocasião, entretanto, seu conceito já possuía uma nova formulação teórica, pois considerava de modo expresso ser fundamental para a sustentabilidade do desenvolvimento econômico a proteção ambiental.

Assim, informa a redação do princípio n.º 4, da Declaração do Rio: “para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ao meio ambiental deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento, e não pode ser considerada isoladamente deste”.

Desde então, este princípio vem sendo amplamente utilizado e considerado como a referência do ideal a ser alcançado.

No Brasil a doutrina⁵⁰ aponta o fato de que o conceito de desenvolvimento sustentável foi acolhido pela Constituição Federal de 1988, por meio do *caput*, do seu artigo 225, o qual impõe ao poder público o dever de defender e preservar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

Princípio 5- Todos os Estados e todos os indivíduos, como requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável, devem cooperar na tarefa essencial de erradicar a pobreza, de forma a reduzir as disparidades nos padrões de vida e melhor atender as necessidades da maioria da população do mundo.”

⁵⁰ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 5. ed. 1995. p 152 e 444; MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.106-108; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 23-25.

3.1.1.1 Limites ao Desenvolvimento Sustentável

Identifica-se na doutrina sérios questionamentos quanto à utilizada denominação "desenvolvimento sustentável", bem como da real possibilidade de implementação deste conceito.

Uma crítica que se faz à definição de desenvolvimento sustentável, diz respeito a possível contradição que existiria em sua denominação, que sugere ser possível conciliar a continuidade do desenvolvimento (crescimento) econômico apesar de existir uma limitação (real ou de se recompor) dos recursos naturais do planeta.⁵¹

Esta situação é apontada por Guillermo FOLADORI⁵² o qual indica, em sua obra, que a contradição entre o conceito de desenvolvimento ilimitado e mundo material finito é evidente, além de vislumbrar que as relações capitalistas impõem determinada forma de comportamento em relação ao ambiente, as quais, embora não intrínsecas a natureza humana, conduzem a pilhagem do ambiente.

Também Frijot CAPRA⁵³ também menciona que "a meta central da teoria e da prática econômicas atuais – a busca de um crescimento econômico contínuo e indiferenciado – é claramente insustentável, pois a expansão ilimitada num planeta finito só pode levar a catástrofe."

⁵¹ Leia mais em O'CONNOR, James. *Natural causes: essays in ecological marxism*. New York: The Guilford Press, 1998.

⁵² FOLADORI, Guillermo. *Limites ao desenvolvimento sustentável*. Tradução: Marise Manoel. Campinas: Imprensa Oficial, 2001. p. 210.

⁵³ CAPRA, Fritjof. *As conexões ocultas: ciência para uma vida sustentável*. São Paulo: Cultrix, 2002. p. 157.

De modo mais incisivo, aponta esta contradição Christian Guy CAUBET⁵⁴:

De um ponto de vista crítico e ecológico, por exemplo, não há a mínima dúvida de que fenômenos como crescimento econômico contínuo, generalização dos padrões de vida das populações do hemisfério norte e bem-estar sócio-ambiental (ou qualidade de vida tipo norte-ocidental-G7, para todos os habitantes do planeta) são objetivos incompatíveis entre si, mesmo que a população permaneça estável; o que não é o caso. Contra este tipo de evidência crítica, cientificamente comprovada e, portanto insuscetível de refutação, só cabe içar a necessária primazia do comércio à condição de dogma: o comércio é intocável, o resto deve ajustar-se e o conjunto só poderá melhorar.

Corroboram para estas posições as constatações quanto à existência das limitações naturais ao crescimento econômico, as quais são apontadas pela doutrina de modo objetivo e cuja evidência é indicada como indiscutível, observe-se:

A atividade econômica pode ser entendida como a resultante dos processos de transformação de matéria e energia. De acordo com a segunda lei da termodinâmica há uma transformação qualitativa e uma diminuição quantitativa da energia utilizada na produção de materiais e no atendimento das necessidades humanas. Isso decorre do fato de toda e qualquer atividade econômica, como por exemplo, produção, distribuição e consumo, estar baseada no emprego de materiais e energia. Pelo fato de tanto uma quanto a outra não poderem ser destruídas em sentido absoluto, elas reaparecerão como resíduos, rejeitos ou lixo, os quais, eventualmente, serão devolvidos ao meio ambiente. Isso sugere que quanto mais a economia cresce mais lixo, resíduo e rejeitos são produzidos. Se se acredita que o meio ambiente (os rios, os mares, a atmosfera) tem capacidade limitada para absorver-los, isso sugere que há um limite à expansão da atividade econômica.

Tal expansão é medida pela capacidade incremental do PIB que, mesmo apresentando aspectos questionáveis, é reconhecido como indicador do crescimento econômico. Sob esta perspectiva poderia existir um limite ao crescimento à medida que a economia crescer em relação à capacidade limitada da natureza de absorver o lixo, resíduo ou rejeito. Quando essa capacidade é excedida, produzem-se severos prejuízos ao meio ambiente afetando drasticamente o bem-estar social.

A absorção do lixo, de resíduos e de rejeitos não é o único limite ao crescimento. A matéria e a energia transformada pelo sistema econômico tem uma origem

⁵⁴ CAUBET, Christian Guy. A irresistível ascensão do comércio internacional: o meio ambiente fora da lei? *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo, n. 22, p.81-99, abr./jun. 2001, p. 83.

definida. Neste caso, se consideram basicamente duas fontes: as renováveis e não-renováveis. Se as primeiras forem usadas racionalmente, é possível recuperar, periodicamente, alguma parte. (...) Quanto aos recursos não renováveis não se pode falar a mesma coisa, pois, por definição, há só uma quantidade limitada deles e sem condições de regeneração.⁵⁵

Peter BARTELMUS⁵⁶, responsável pelo setor de estatísticas e energia das Nações Unidas, bem observou que se faz necessário um avanço do conceito de desenvolvimento sustentável, mais amplo, que considerasse a sustentabilidade da vida humana não apenas baseada em aspectos econômicos, mas, também em aspectos não econômicos, o que denominou de *desenvolvimento multidimensional*.

(...) a noção de sustentabilidade do capital humano ou da mão-de-obra é controvertida, pois é muito difícil distinguir a sustentabilidade das atividades econômicas dos seres humanos do sustento geral da vida humana. A qualidade da vida humana, em suas diversas facetas materiais e não-materiais depende tanto das contribuições econômicas dos seres humanos como de sua busca de objetivos não econômicos. Portanto, **a sustentabilidade da vida humana será mais bem analisada se referir a um conjunto de padrões de vida ou de "qualidade de vida" como parte de um conceito amplo de desenvolvimento multidimensional.** (grifamos)

Confirma este entendimento a lição proferida por Cristiane DERANI⁵⁷, a qual afirma que o conceito de desenvolvimento econômico deve estar atrelado a qualidade de vida de uma população, sendo estes os indicadores que contribuiriam para a aferição do real desenvolvimento.

⁵⁵ HINOSTROZA, M.; GUERRA, S. M-G. Questões ambientais e implicações econômicas: visão introdutória. *Revista de Direito Ambiental*. n.8, p.84-106, out./dez. 1997.

⁵⁶ BARTELMUS, Peter. A contabilidade verde para o desenvolvimento sustentável. In: MAY, Peter Herman; MOTTA, Ronaldo Seroa da. (orgs.) *Valorando a natureza: análise econômica para o desenvolvimento sustentável*. Rio de Janeiro: Campus, p.157-175, ? . p.166.

⁵⁷ DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 242

Desenvolvimento econômico é garantia de um melhor nível de vida coordenada com um equilíbrio na distribuição de renda e de condições de vida mais saudáveis. A medida que a renda *per capita* não se mostra como o mais apropriado indicador do desenvolvimento econômico compreendido pela ordem econômica constitucional. O grau de desenvolvimento é aferido sobretudo pelas condições materiais de que dispõe uma população para o seu bem-estar.

3.1.2 Desenvolvimento Sustentável na Constituição Federal

Diante do exposto, caberia compreender qual o sentido conferido ao termo desenvolvimento (econômico) em nosso ordenamento jurídico se como sinônimo de crescimento econômico ou como desenvolvimento sustentado (multidimensional).

Para Cristiane DERANI⁵⁸, o direito a um meio ambiente equilibrado constante no artigo 225, da Constituição Federal, “se faz presente como princípio a ser respeitado pela atividade econômica no artigo 170, IV”, sendo que a “positivação deste princípio ilumina o desenvolver da ordem econômica, impondo sua sustentabilidade”.

Neste sentido, pode-se, ainda, dizer que a Magna Carta impõe ao desenvolvimento econômico a observância dos princípios da ordem econômica, os quais são ditados pela justiça social. Portanto, pretende impor, por meio de princípios norteadores, limitações de cunho social, que integrados são como que indicadores da sustentabilidade do modelo de desenvolvimento adotado.

⁵⁸ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 242

Verifica-se, assim, que a Carta Maior está sintonizada com a real acepção do desenvolvimento sustentável – o multidimensional –, ficando afastada a possibilidade da Constituição Federal defender a aplicação de uma política pública que vise o mero crescimento econômico.

3.2 INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS AMBIENTAIS

A internalização dos custos ambientais pode ser considerada como o ponto de partida na busca de um sistema econômico ecologicamente equilibrado.

Sua teoria impõe que determinado agente econômico responsável por certa intervenção na natureza, assuma financeiramente o impacto gerado, com o objetivo de evitar que a sociedade arque, direta ou indiretamente, com os encargos decorrentes desta intervenção.

Esta internalização é apontada como necessária porque caso o agente econômico não se veja obrigado a internalizar os custos ambientais (poluição do ar, por exemplo), estes encargos serão, certamente, suportados pela sociedade, leia-se, também Estado. Conjuntamente, cabe mencionar, que como o custo da degradação ambiental acaba não integrando os custos do processo produtivo ou atividade, também não influenciam na decisão de consumo de um indivíduo⁵⁹.

⁵⁹ Vale mencionar, que também o consumo é um ato causador de externalidades negativas, razão pela qual, com a internalização também o consumidor daquele produto ou atividade suportará o referido encargo. SOARES, Claudia Dias. O contribuinte de direito e o contribuinte de facto do imposto ecológico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 34, p.24-47, setembro-outubro de 2000. p. 33.

Este fenômeno que indica que quando determinados valores, no caso, os custos ambientais não são incluídos no preço do produto ou atividade, diz-se que existe uma distorção de mercado gerado por uma ineficiência econômica.

Para se esclarecer o conceito de eficiência econômica, buscou-se as lições de Antonio CLAUDINO⁶⁰:

A eficiência econômica, em se tratando de desenvolvimento sustentado, significa a busca de correção à distorção decorrente da não internalização de custo da utilização do capital natural, ou ambiental, que é uma falha usual e generalizada na prática da formulação de políticas de desenvolvimento econômico. Quando na valoração do produto considera-se apenas o capital feito pelo homem, que tem valor de mercado e é transacionável, está-se contabilizando de forma incompleta os custos e formando mal os preços de mercado, porque o capital natural, embora não transacionável diretamente, está contido no valor final de qualquer produto. Esta má formação de preços, sem o pleno ressarcimento dos insumos naturais envolvidos na obtenção de produtos, leva ao consumo superior ao ótimo social, com prejuízos presentes, para outros que não se utilizam o produto, e com prejuízos futuros, para todos, inclusive para o próprio depredador, pela exaustão precoce do recurso que tenha uso intensivo induzido pela internalização incompleta de custos. – Exemplos disso são encontrados na Região Metropolitana de São Paulo onde todos os recursos hídricos, além da água propriamente, tem usos impossíveis ou custo muito elevado devido a não internalização, no passado, dos custos para financiar atividades econômicas de controle e tratamentos-recuperação.

Recentemente, o reconhecimento da importância da internalização dos custos ambientais, fez como esta medida fosse constituída em princípio na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, nos seguintes termos:

Princípio 16 - tendo em vista que o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando

⁶⁰ CLAUDINO, Antonio. O desenvolvimento sustentado e os pressupostos para uma sociedade eco-sustentada. *Revista de Direitos Difusos*. São Paulo, v. 6, p. 769-784, Abril, 2001. p. 771.

na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais.

3.2.1 Custo da Contaminação Ambiental

Um dos grandes desafios da economia atual é o de determinar o valor econômico que deveria ser conferido a *natureza*, contudo, as dificuldades enfrentadas, para a determinação de uma valoração correta são diversas⁶¹ e parecem afastar os estudiosos de um consenso.

Para o economista Antônio COMUNE^{62 63} seria necessário estabelecer uma nova análise econômica das questões ambientais, pois, a atual, baseada no modelo neoclássico, tomaria por base valores monetários do mercado, os quais possuem parâmetros incompatíveis à determinação de uma "cotação" ambiental, afinal, desconsideram questões subjetivas pertinentes ao tema, tais como, aspectos sociais, culturais, a irreversibilidade de alguns danos ambientais e as incertezas decorrentes da complexidade da matéria.

Para o autor, a utilização dos mecanismos econômicos atuais é inapropriada a este fim e se correria o risco de, simplesmente, se estabelecer um preço que

⁶¹ Sobre este assunto ver ALMEIDA, Luciana Togeiro. **Política ambiental: uma análise econômica**. Campinas: Fundação Editora da Unesp, 1998

⁶² ver também, neste sentido, BAPTISTE, Luis Guillermo; HERNANDEZ, Sarah. Elementos para la valoración económica de la biodiversidad colombiana. In: FRÓREZ, Margarita. **Diversidad biológica y cultural: ritos e propuestas desde América Latina**. Bogotá: ILSA, p. 117-129, 1998.

⁶³ COMUNE, Antônio Evaldo. Meio ambiente, economia e economistas: uma breve discussão. In: May, Peter Herman., MOTTA, Ronaldo Serôa da. (Org.). **Valorando a natureza: análise econômica para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: Campus. ?.

acabaria por considerar o ambiente uma mera mercadoria, um bem apropriável mediante certa contraprestação econômica.⁶⁴

De outro lado, ainda, segundo o autor, se faria necessário à determinação do custo da contaminação ambiental, pois, viabilizaria identificar em que medida a sociedade, enquanto titular do direito ao meio ambiente sadio, assume o encargo dela decorrente.

O que se sabe, entretanto, é que de fato a sociedade, consumidora ou não de um produto, tem pagado, direta ou indiretamente, os encargos impostos pela não internalização dos custos decorrentes da utilização ou degradação ambiental, embora, estes valores não sejam mensurados com exatidão.

Estes encargos, suportados pela sociedade, são denominados de custos sociais ou, como chamado pelos economistas, de externalidades negativas. São valores – correspondentes aos custos de uso de recursos naturais ou do dano ambiental decorrente do processo produtivo ou atividade, por exemplo, – não contabilizados e que, portanto, não constituem o preço final do produto ou atividade. Há que se considerar, entretanto, que a contaminação não provoca apenas custos sociais econômicos, que são aquelas externalidades mensuráveis, passíveis de quantificação, mas também outras modalidades de custos sociais, que são aquelas decorrentes da diminuição da qualidade de vida⁶⁵.

⁶⁴ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001. p.116.

⁶⁵ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p.75.

Deste modo, se faz necessário identificar formas que possibilitem a internalização de tais custos fazendo, assim, com que o valor ou preço correspondente a externalidade gerada⁶⁶ componha o preço do bem ou serviço.

No entender de Seroa MOTTA⁶⁷ a medida ideal para a administração de uma política ambiental eficaz, exigiria a utilização de um sobrepreço ao uso do recurso, o qual deveria corresponder ao valor exato da externalidade gerada.

Tal medida, chamada também de taxaçaõ *pigouviana*, enfrenta, conforme assevera o autor, dificuldades de implementação “justamente pela dificuldade de mensuração dos custos sociais”. Ademais, esta medida “nunca foi implementada na forma pura, na prática, o caminho é inverso: a sociedade define politicamente um nível agregado de uso dos recursos ambientais e cria instrumentos para atingir esses níveis.”⁶⁸

Outra dificuldade, mencionada pelo autor, de implementação da taxaçaõ *pigouviana*, diz respeito ao fato de que estas normas seriam “orientadas por relações tecnológicas que definem níveis de emissão ou de uso do recurso a serem obedecidos por todos agentes econômicos”, situação que apresenta pouca flexibilidade, pois, desconsidera características como porte, localização e tecnologia,

⁶⁶ MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Texto para discussão n.º 738, 2000. Disponível em «www.ipea.gov.br» Acesso em: 19 jun. 2002. p.7

⁶⁷ MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Texto para discussão n.º 738, 2000. Disponível em «www.ipea.gov.br» Acesso em: 19 jun. 2002. p.7

⁶⁸ MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Texto para discussão n.º 738, 2000. Disponível em «www.ipea.gov.br» Acesso em: 19 jun. 2002. p.7

o que, segundo o autor, cumulado com a exigência de aplicação imediata, impõe à sociedade um custo desnecessariamente elevado.

Diante disso, é necessária a pesquisa de medidas alternativas a serem implementadas, que sejam capazes de impor a internalização dos custos ambientais de modo a sanar esta situação perante a sociedade, sem gerar grande impacto ao mercado.

3.2.2 Responsabilidade Individual por Meio da Internalização dos Custos Sociais

Segundo a doutrina⁶⁹ as externalidades negativas constituem um dos problemas mais urgentes da sociedade moderna. Isso porque, o custo social decorrente do dano ambiental, bem como pelo uso de recursos naturais não se resume, como mencionado, a questões economicamente mensuráveis. A qualidade de vida das pessoas, bem como de suas gerações futuras, está sujeita à pagar pelos custos decorrentes destas degradações, as quais, muitas vezes, podem ser irreversíveis.

Nestes casos, não existe medida que possa definir o alcance do prejuízo gerado, razão pela qual, são necessárias medidas que efetivamente façam cessar o prejuízo.

⁶⁹ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Editorial Comares, 1998. p.76.

Inicialmente, seria imprescindível que existissem mecanismos que possibilitassem que o agente contaminador assumisse total responsabilidade sobre as externalidades, decorrentes de seu processo produtivo, desde a retirada de matéria prima até destinação de resíduos.

Uma das alternativas enumeradas por Jorge HERNANDES⁷⁰ seria a introdução do elemento ecológico na estrutura dos tributos vigentes e, posteriormente, que fosse realizada uma reforma do sistema fiscal para que este agisse em torno da proteção ambiental.

3.3 PRINCÍPIO POLUIDOR-PAGADOR

Alicerçado nas teorias econômicas “da compensação (paga quem provoca uma ação governamental na medida do custo desta) e do valor (paga quem se beneficia com a poluição na medida dos benefícios recebidos)”⁷¹⁻⁷², o princípio do poluidor pagador pretende que os agentes econômicos assumam as externalidades negativas decorrentes de sua atividade⁷³.

⁷⁰ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Editorial Comares, 1998. p.77.

⁷¹ BENJAMIN, Antonio Herman V.. *O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental*. In: BENJAMIN, Antonio Herman V.. (Coord.) *Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 226-236, 1993. p. 230.

⁷² CANO, Guillermo J.. *Derecho, política y administración ambientales*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1978. p. 137.

⁷³ VIDIGAL, Vera Rezende. Aspectos do princípio do desenvolvimento sustentável e do poluidor pagador. *Revista de Direitos Difusos*. São Paulo, v.1, n.6, p.785-793, abr. 2001. p. 787.

Formulado como princípio econômico, em 1972, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE⁷⁴, constituía uma recomendação a ser seguida pelos países membros. Ao longo dos anos, entretanto, foi sendo também incluído em alguns textos de abrangência da União Européia.

Inicialmente, seu conceito era restrito a determinação do dever do poluidor de cobrir os custos com a prevenção e medidas de controles da poluição. Em 1975, quando a OCDE elaborou novo relatório, informou que o referido princípio não pretendia internalizar todos os custos da produção⁷⁵.

Com o advento da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – RIO/92, quando foi incluído como princípio, ocasião em que adquiriu aceitação e abrangência mundial, o conceito do princípio poluidor pagador foi estruturado nos seguintes termos:

Princípio 16 – As autoridades nacionais deverão envidar esforços no sentido de promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando em consideração a política de que o poluidor deverá, em princípio, arcar com os custos da poluição, considerando o interesse público e sem distorcer-se o comércio e as inversões internacionais.

⁷⁴ OECD: Environment and Economics Guiding Principles Concerning International Economics Aspects of Environment Policies, Recommendation adopted on 26 May 1972, OECD doc. C (72) 128, para. 4: "The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environment resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called 'polluter-pays principle'. This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the costs of goods and services which cause pollution in production and-or consumption".

⁷⁵ OECD (1975) The polluter pays principle: definition, analysis, implementation. p. 6 "(...) the polluter pays principle is not in itself a principle intended to internalize fully the costs of pollution."

A interpretação da doutrina acerca deste princípio, conforme será a seguir demonstrado, não manteve o entendimento de que sua abrangência pretenderia ser restritiva, tal como, indicam as primeiras incursões sobre a matéria.

3.3.1 Abrangência do Princípio: Poluidor-Pagador / Usuário-Pagador

Desde sua inclusão na Declaração do Rio, se estruturaram em várias linhas interpretativas do princípio, as quais, indicam sua maior ou menor abrangência ou, ainda, sua linha doutrinária.

Quanto a sua *linha doutrinária* o princípio poluidor pagador pode ser, segundo Kristian FAUCHALD⁷⁶, distinguido pelos seguintes quatro aspectos: 1. como princípio econômico, que pretende eficiência, 2. como um princípio jurídico, que pretende uma (justa) distribuição de custos, 3. um princípio de harmonização internacional baseado na fiscalização nacional do meio ambiente e, 4. um princípio de alocação de custos entre os estados.

Entende-se que estes aspectos podem ser vistos como as diversas facetas do mesmo objeto, contudo, indissociáveis para a adequada reflexão acerca do tema.

A compreensão quanto à *abrangência* deste princípio é alvo de diversas análises.

⁷⁶ FAUCHALD, Ole Kristian. *Environmental taxes and trade discrimination*. London: Kluwer Law International, 1998. p. 16.

Inicialmente, foi considerado como um instrumento de compensação financeira pelos prejuízos causados à comunidade⁷⁷ em decorrência de determinada atividade. Tal interpretação, contudo, se demonstra equivocada⁷⁸ devendo ser afastado pela teoria jurídica, tendo em vista que o referido princípio não pretende minorar os cuidados com a prevenção, nem representar uma concessão – que oferece ao poluidor, mediante pagamento, o direito de poluir. Neste sentido, primorosa a lição de Celso FIORILLO⁷⁹:

Este princípio reclama atenção. Não traz como indicativo “pagar para poder poluir”, “poluir mediante pagamento” ou “pagar para evitar a contaminação”. Não se podem buscar através dele formas de contornar a reparação do dano, estabelecendo-se uma liceidade para o ato de poluir, como se alguém pudesse afirmar: poluo, mas pago. O seu conteúdo é bastante distinto. (grifos no original)

Existe, ainda, o entendimento de que o princípio impõe a internalização da poluição decorrente de todo ciclo de produção e que em virtude de seus objetivos seria necessário que a poluição gerada na fase anterior a produção ou atividade, correspondente a exploração dos recursos naturais, também fossem internalizadas⁸⁰.

⁷⁷ SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 75.

⁷⁸ BENJAMIN, Antonio Herman V.. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman V.. (Coord.) **Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 226-236, 1993. p. 231; SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002. p. 75.

⁷⁹ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 2.ed.ampl. São Paulo: Saraiva, 2001, p.26.

⁸⁰ BENJAMIN, Antonio Herman V.. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman V.. (Coord.) **Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 226-236, 1993. p. 228.

Assim, é crescente a opinião⁸¹ entre os doutrinadores que para melhor expressar o sentido real do princípio do poluidor-pagador a denominação que deveria ser adotada é a de usuário-pagador.

Herman BENJAMIM justifica tal alteração mencionando que a denominação poluidor-pagador “diz menos do que pretende, fazendo referência apenas ao dado da poluição (despesas de proteção e restauração do meio ambiente), não incluindo a problemática da degradação e exaustão do meio ambiente, isto é, a própria utilização dos recursos naturais.”⁸²

Outra corrente, contudo, é da opinião de que o princípio usuário-pagador constituiria um princípio a parte, que responsabilizaria o agente econômico pela extração de recursos naturais e os custos advindos de sua utilização. Neste caso, o princípio poluidor-pagador continuaria a cuidar apenas das externalidades geradas em momento posterior, ou seja, os danos causados ou decorrentes da produção ou atividade.

Esta é a opinião de Paulo Afonso de Leme Machado⁸³ que informa que:

O princípio **usuário pagador** não é uma punição, pois mesmo não existindo qualquer ilicitude no comportamento do pagador ele pode ser implementado. Assim, para tornar obrigatório o pagamento pelo uso do recurso ou pela sua poluição não há necessidade de ser provado o que o usuário e o poluidor estão

⁸¹ Herman. *ob. cit.* p. 226, afirma que esta posição também é defendida por Edis Milaré e Fabio Feldmann.

⁸² BENJAMIN, Antonio Herman V.. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman V.. (Coord.) **Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 226-236, 1993. p. 227.

⁸³ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 10. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p.52.

cometendo faltas ou infrações. O órgão que pretenda receber o pagamento deve provar o efetivo uso do recurso ambiental ou a sua poluição.

3.3.2 Princípio Poluidor Pagador como Princípio da Responsabilidade

Conforme assevera, Cristiane DERANI⁸⁴ o princípio poluidor pagador em decorrência de suas características e objetivos - internalização das externalidades negativas – pode ser também chamado de princípio da responsabilidade.

Isso porque, as características essenciais deste princípio que são: a) seu **caráter preventivo**, quando de sua pretensão de influenciar o comportamento dos poluidores e, com isso, evitar o dano ambiental e b) seu **caráter repressivo**, que considera que uma vez ocorrido o dano deve o poluidor repará-lo, ponderam sobre o dever do poluidor assumir a responsabilidade pelos seus atos, no que tange a preservação do meio ambiente.

Quanto a sua característica repressiva, Celso FIORILLO⁸⁵ informa, ainda, que ela poderia autorizar o entendimento de que sobre este princípio haveria a incidência e a aplicação de alguns aspectos da responsabilidade civil sobre os danos causados ao meio ambiente, quais sejam: “a) responsabilidade civil objetiva; b) prioridade da reparação específica do dano ambiental e c) a solidariedade para suportar os danos causados ao meio ambiente.”

⁸⁴ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001.p. 162

⁸⁵ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 2.ed.ampl. São Paulo: Saraiva, 2001.p. 27

Carlos MARÉS⁸⁶, por sua vez, quando interpreta a extensão da responsabilidade civil que deve ser imputada ao poluidor, entende que reparação que alude o princípio poluidor pagador, deve ser vista sob a ótica da “reconstituição do próprio bem”. Assim, deve-se considerar, conforme assevera o autor, que não deve ocorrer um simples pagamento em valor equivalente ao dano causado – nos limites impostos pela responsabilidade civil pelo dano –, mas, sim uma restauração daquele bem a situação anterior ao dano, caso em que, o ônus do agente econômico é bem maior que a mera recomposição monetária.

Cabe ressaltar, que a compreensão do princípio poluidor pagador como um princípio reparador, não lhe confere caráter sancionatório, pois não há o estabelecimento de qualquer critério vinculado a culpa como elemento determinante à reparação⁸⁷ do dano. Identifica-se, ainda, que “o próprio pagamento resultante da poluição não possui caráter de pena, nem de sujeição à infração administrativa, o que, por evidente, não exclui a cumulatividade destas, como prevê a Constituição Federal no referido § 3º do artigo 225”⁸⁸.

⁸⁶ MARÉS DE SOUZA FILHO, Carlos Frederico. Introdução ao direito socioambiental. LIMA, André (Org.). **O direito para o Brasil socioambiental**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 21-48. p. 46.

⁸⁷ Carlos Marés ensina que “Esta obrigação é, antes de tudo, de quem causou o dano, independentemente de culpa, daí porque se dizer que, juridicamente, que a obrigação de reparar é objetiva, não dependendo de nenhum elemento subjetivo, mas apenas do nexo de causalidade. O causador do dano tem que reparar o dano causado.” em Introdução ao direito socioambiental. LIMA, André (Org.). **O direito para o Brasil socioambiental**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 21-48, p. 45.

⁸⁸ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 2.ed.ampl. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 27.

3.3.3 Princípio do Ônus Social ou Princípio da Subsidiaridade⁸⁹

Para Cristiane DERANI⁹⁰, o princípio do ônus social teria surgido como antítese ao princípio poluidor pagador e informaria o dever da coletividade em arcar com uma parte dos custos decorrentes da implementação de medidas que visem o aumento da qualidade ambiental.

O Estado, por sua vez, no intuito de diminuir o impacto sobre o cidadão, poderia contribuir com uma parte do custo que seria imposto aquele, evitando, inclusive, uma carga maior de impostos.

Afirma, ainda, a autora que com base neste princípio recairiam sobre o Estado os encargos com a proteção ambiental, em especial, quando se tratasse de financiamento da diminuição da poluição e concessão de subvenções. O Estado, em razão da “impossibilidade técnica e incapacidade de sobrevivência do mercado”⁹¹, atuaria também de modo subsidiário, se responsabilizando pelos riscos de uma atividade que fosse capaz de gerar danos irreparáveis.

Para a autora, o referido princípio se “impõe para aliviar o mercado da aplicação do princípio do poluidor-pagador”⁹².

⁸⁹ Na doutrina nacional identifica-se que apenas a autora citada faz menção a este princípio, bem como sobre sua aplicabilidade à realidade nacional.

⁹⁰ DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001.p.164.

⁹¹ DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001.p.164.

⁹² DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001.p.165.

3.3.4 Recepção do Princípio

Em 1972, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE fez referência a este princípio na Recomendação⁹³ denominada “Princípios Reguladores da Dimensão Econômica Internacional das Políticas Ambientais”.

Em 1973, a Comunidade Comum Européia – CEE incluiu este princípio no denominado “Primeiro Programa de Ações” sendo que, atualmente, por força do Ato Único Europeu (art. 130, R,2) o princípio poluidor pagador consta no ordenamento jurídico de todos os países comunitários, com sede atual no artigo 174º., n.º 2, do Tratado da União Européia.

No Brasil, a Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, também chamada Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, por meio de seu artigo 4º., inciso VII⁹⁴, introduziu o princípio poluidor-pagador em nosso ordenamento⁹⁵.

Vale mencionar, entretanto, que a parte final deste dispositivo legal (no que diz respeito a necessária indenização pelo usuário), segundo Toshio MUKAI, não foi recepcionada, pela Constituição Federal, em virtude do entendimento defendido de que Magna Carta não teria declarado o ambiente como bem público⁹⁶.

⁹³ Recomendação C(72), 128, de 26.5.72

⁹⁴ “Art. 4º. – A implantação, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.”

⁹⁵ MUKAI, Toshio. **Direito ambiental sistematizado**. 4. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.p. 36.

⁹⁶ MUKAI, Toshio. **Direito ambiental sistematizado**. 4. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.p. 58. “Tendo em vista que o meio ambiente era equiparado ao patrimônio público, correta a redação do inc. VII do art. 4º da mesma lei, em sua parte final, que previa a imposição, ao usuário, de contribuição pela utilização, de contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins

A Carta Maior Brasileira recepcionou o princípio em 1988, no parágrafo 3º., parte final, do artigo 225, que assim dispõe: “as condutas ou atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, à sanções penais e administrativas, *independentemente da obrigação de reparar os danos causados*”.

3.3.5 Exceções ao Princípio

O princípio poluidor pagador prevê que o agente contaminante deve ser responsável pelo pagamento do ônus gerado pela extração de recursos e, posteriormente, pelos danos decorrentes de sua atividade.

Portanto, pareceria ser um contra-senso, conceber o apoio a agentes econômicos por meio de subsídios, benefícios fiscais, entre outros.

Contudo, em especial, na fase de transição da aplicação deste princípio, recorda Jorge HERNANDEZ⁹⁷, a recomendação da OECD, de 1974, em termos gerais entendia que para se alcançar os objetivos, acima expostos, os países deviam apoiar os agentes econômicos poluidores por meio de subvenções, benefícios fiscais ou qualquer outra medida de caráter econômico, para que eles pudessem suportar os custos com as necessárias medidas anti-poluição.

econômicos. (...) Entretanto, o art. 225, caput, da Constituição, embora tenha considerado o meio ambiente como um bem de uso comum do povo, não o declarou como sendo público.(...) é bem pertencente a toda coletividade.”

⁹⁷ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p.81.

Outras ajudas seriam possíveis, na visão de Jorge Hernandez⁹⁸, contudo, estas constituem efetivamente exceções ao princípio, as quais seriam: a) ajudas relacionadas com indústrias e zonas industriais com graves problemas econômicos, b) ajudas limitados a períodos transitórios e bem definidos, relacionados com concretos problemas econômicos, específicos e derivados de execução de programas do poder público para conseguir objetivos ambientais e c) ajudas que não produzam distorções nas inversões internacionais e nos processos comerciais e de câmbio.

Não constitui exceção ao princípio sendo, sim, uma violação, no entender de Kristian FAUCHALD⁹⁹, a utilização de fundos públicos para pagar ao poluidor para que este reduza sua poluição ou grau de degradação.

⁹⁸ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p.81.

⁹⁹ FAUCHALD, Ole Kristian. **Environmental taxes and trade discrimination**. London: Kluwer Law International, 1998. p.15.

4. INSTRUMENTOS PÚBLICOS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Existe a disposição do Estado meios de proteger o meio ambiente, sendo as normas repressivas, de reparação e prevenção as mais difundidas e utilizadas. Entretanto, apesar de sua importância, estes instrumentos têm apresentado limitações em determinados aspectos de sua atuação, as quais serão expostos a seguir.

Por outro lado, com vistas a complementar estas normas tem-se difundido, por todo mundo, a utilização de instrumentos econômicos (e fiscais) com o objetivo de promover a proteção ambiental.

No intuito de analisar os referidos instrumentos e buscar esclarecimentos acerca de seu papel, foram traçados os itens seguintes.

4.1 NORMAS DE COMANDO E CONTROLE

A crescente preocupação com a preservação ambiental fez com que surgissem e se aprimorassem os instrumentos repressivos, de reparação e prevenção ambiental.

Conforme aponta Herman BENJAMIN¹⁰⁰, diversos institutos foram criados pelo Direito nos últimos anos visando resguardar e limitar as abusividades

¹⁰⁰ BENJAMIN, Antônio Herman V.. Os princípios do estudo de impacto ambiental como limites da discricionariedade administrativa. *Revista Forense*. n. 317, p. 32, ? p. 31.

relacionadas ao meio ambiente. Segundo ele, inicialmente surgiram instrumentos *repressivos* (sanção penal e a sanção administrativa), mais tarde os de *reparação* (ação civil pública) e por fim os de *prevenção* (estudo de impacto ambiental).

Em torno destes instrumentos se formularam normas regulamentadoras, também conhecidos como de “comando e controle”, visam regulamentar a matéria ambiental, no âmbito administrativo, civil ou penal, apontando medidas necessárias a sua preservação.

Sua atuação se dá por meio do controle direto, em exaustiva regulamentação da inter-relação existente entre homem e o ambiente. Eles determinam e exigem um comportamento do sujeito, impondo limitações, exigindo o cumprimento de pré-requisitos ou, até mesmo, proibindo um comportamento ou atividade, cujo descumprimento acarretará na imposição de sanções administrativas, civis ou penais.

A indiscutível importância destes instrumentos, contudo, não permite que se deixe de verificar suas limitações.

As normas de comando e controle têm uma estrutura extremamente rígida, o que faz com que apesar das inúmeras leis existentes, elas sejam insuficientes para abranger todas variáveis que podem decorrer de um dano. Acrescente-se a isso suas características, quase que, eminentemente restritiva ou punitiva, que acabam por não conduzir a uma mudança de comportamento do agente poluidor.

Segundo ROSEMBUJ¹⁰¹ a vulnerabilidade encontrada, atualmente, nos instrumentos administrativos – preventivos e repressivos –, diz respeito à dificuldade de se regulamentar a matéria ante a multiplicação de certos contaminantes, a pluralidade de situações e a necessária administração e fiscalização em todo território nacional.

Jorge VARGAS¹⁰² aponta, ainda, que embora os instrumentos repressivos (sanções penais) sejam importantíssimos para a preservação e conservação do ambiente, existem obstáculos impostos pela falta de fiscalização, pelos processos judiciais morosos e pela legislação inflexível que a torna de difícil aplicação.

Estas limitações próprias da estrutura das normas de comando e controle podem, segundo a doutrina, ser superadas pelos instrumentos econômicos e fiscais, os quais vêm sendo estudados justamente como alternativa a esta situação. Veja-se as lições proferidas por Túlio ROSEMBUJ¹⁰³:

Em resumen, desde um punto de vista comparativo puede señalar-se que, si bien 'comand-and-control approach' es, en una primera etapa de la relativamente eficaz para sensibilizar a la población en la reducción de la contaminación, disminuir los residuos o tender a una mayor comprensión de la necesidad de tutela del medio ambiente, no cabe duda que su generalidad impide llegar a todos y cada uno de los puntos y sujetos causantes del daño ambiental y de hecho 'para el contaminante ha sido más ventajoso pagar la multa o penalización correspondiente que cumplir con la normativa existente'. GALLEGO GREDILLA dice: 'Es la teoría del orden y mando'. Los instrumentos económicos, en cambio, pretenden incentivar la disminución de la contaminación, sea desde la producción o el consumo a partir de la opción de costes: que se verifique un cambio de

¹⁰¹ ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la protección del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1995. p. 48.

¹⁰² VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. **Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas**, [São Paulo], n.º 25, pp. 62-75. p. 67.

¹⁰³ ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la protección del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1995. p. 49.

comportamiento del agente económico, por su propia conveniencia económica, que haga antieconómica la continuidad de su actividad negativa, y les induzca a ir en otra dirección, o sea, un incentivo para la disuasión, un estímulo para que no siga.

4.2 INSTRUMENTOS “ECONÔMICOS”

A busca de novas alternativas à proteção ambiental conduziu alguns estudos sobre a utilização de instrumentos econômicos. Embora sua formulação seja relativamente recente e sua atuação, de certo modo, adstrita a determinados países é crescente o interesse sobre as vantagens que poderiam advir de seu uso.

Com meios distintos para alcançar o mesmo objetivo – proteção ambiental – os instrumentos econômicos pretendem atuar diretamente na mudança de comportamento dos poluidores razão pela qual, não se pode, em um primeiro momento, falar na existência de um possível conflito na aplicação dos instrumentos de comando e controle e os econômicos.

O objetivo destes é induzir/estimular os agentes econômicos a desenvolver sua atividade, sem descuidar do ambiente.

4.2.1 Contribuição da OECD no Estudo de Políticas Econômicas e Fiscais

Em decorrência do advento da Convenção de Paris realizada em 14 de dezembro de 1960 criou-se, em 1961, a *Organisation for Economic Co-operation and Development* – OECD.

Esta organização pretende, entre outros objetivos, contribuir com indicação e estudo sobre viabilidades políticas e econômicas que propiciem atingir um maior grau de crescimento econômico sustentável entre os países membros e não-membros, nos termos do art. 1º, da Convenção de Paris.

Visando o cumprimento de seus objetivos, a OECD tem contribuído, no decorrer dos anos, com informações, estatísticas e estratégias nas áreas de interesse econômico, dentre as quais, destaca-se, para os fins deste trabalho, os estudos sobre a utilização de instrumentos econômicos e fiscais para a proteção ambiental. Um de seus relatórios¹⁰⁴ afirma que:

A busca de instrumentos políticos capazes de permitir os necessários ajustes com o menor custo econômico, que chamou a atenção as vantagens potenciais de recorrer a mecanismos de mercado (também chamados de instrumentos econômicos) nas políticas ambientais, e em especial aos instrumentos fiscais.

Atualmente, a OECD representa o organismo internacional que mais dá impulso ao estudo, desenvolvimento e implementação dos tributos ecológicos no âmbito internacional.

¹⁰⁴ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. **La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias**. Paris, 1994. p. 101 : "la búsqueda de instrumentos políticos capaces de permitir los necesarios ajustes al menor coste económico, ha llamado la atención sobre las ventajas potenciales de recurrir a mecanismos de mercado (llamados también "instrumentos económicos") en las políticas medioambientales, y en especial a instrumentos fiscales. "

4.2.2 Modalidade de Instrumentos Econômicos

Segundo Seroa da MOTTA¹⁰⁵ podem ser considerados instrumentos econômicos todos aqueles atuem "diretamente nos custos de produção e consumo (aumentando ou reduzindo) dos agentes econômicos cujas atividades estão compreendidos nos objetivos da política".

Atuando, assim, diretamente sobre os custos de produção e consumo, estes instrumentos pretendem corrigir, indiretamente, as distorções existentes no mercado, decorrentes de um sistema de preços equivocado, que intensifica a geração de externalidades negativas.

Existem diversos tipos de instrumentos econômicos que podem ser utilizados para a proteção ambiental. Na intenção de conhecer suas principais modalidades, utilizou-se da classificação feita por J. B. OPSCHOOR y H. B. VOS, publicado pela OECD¹⁰⁶.

4.2.2.1 Ajudas Financeiras

São consideradas ajudas financeiras todas aquelas que tem como objetivo incentivar a redução da contaminação e o financiamento de medidas necessárias

¹⁰⁵ MOTTA, Ronaldo Seroa da. Instrumentos econômicos e política ambiental. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 20, p. 86-93, out./dez. 2000, p. 88.

¹⁰⁶ OPSHOOR, J. B. y VOS, H.B. Instruments économiques pour la protection et l'environnement, OECD, 1989, in ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. **La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias**. Paris, 1994. pp. 29-34.

para tanto. Elas podem ser econômicas ou fiscais, sendo que as mais utilizadas seriam as seguintes:

a) **subsídios** - forma de assistência financeira cujo objetivo é incentivar o poluidor a reduzir os níveis de emissões ¹⁰⁷;

Quanto a este mecanismo econômico, ressalta Seroa da MOTTA¹⁰⁸ que em curto prazo, estes trariam os mesmos benefícios que os tributos ambientais, contudo, se poderia identificar dois problemas, na aplicação de subsídios, que os diferenciaria:

a) seu financiamento é formado de saques da arrecadação tributária total e, portanto, ou terminaria por impor aumentos na carga fiscal ou por reduzir gastos governamentais em outros setores. Dessa forma, seriam os contribuintes de outros tributos que pagariam a conta ambiental, independentemente de quanto contribuiriam para o problema ambiental.

b) se no curto prazo a consecução de metas ambientais é indiferente quanto ao tributo ou subsídio, no longo prazo o subsídio, ao reduzir o custo privado de degradar, estimula justamente as atividades intensivas em uso de recursos ambientais (seja como insumo, consumo direto ou para lançamento de poluentes) e retarda o avanço tecnológico.

b) **Créditos brandos ou empréstimos subsidiados**¹⁰⁹ - baseados em juros inferiores aos praticados no mercado; ¹¹⁰

¹⁰⁷ HINOSTROZA, M.; GUERRA, S. M-G. *Questões ambientais e implicações econômicas: visão introdutória*. *Revista de Direito Ambiental*. n.8, p.84-106, out./ dez. 1997.p. 104.

¹⁰⁸ MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Texto para discussão n.º 738, 2000. Disponível em «www.ipea.gov.br » Acesso em: 19 jun. 2002. p.21.

¹⁰⁹ HINOSTROZA, M.; GUERRA, S. M-G. *Questões ambientais e implicações econômicas: visão introdutória*. *Revista de Direito Ambiental*. n.8, p.84-106, out./ dez. 1997.p. 104.

¹¹⁰ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 29-34.

c) **Incentivos Fiscais** (*Desgravaciones fiscales*) – podem corresponder a depreciação acelerada ou toda forma de isenção ou redução de impostos, nos casos de medidas antipoluição.¹¹¹

4.2.2.2 Sistemas de Consignação

Daria-se por meio da aplicação de uma sobrecarga ao preço dos produtos potencialmente poluidores, sendo que esta sobrecarga seria reembolsada quando se cumprissem certas condições, como por exemplo, a devida destinação do produto e seus resíduos.¹¹²

4.2.2.3 Criação de Mercados

Subdividiria-se em três modalidades:

a) **Intercâmbio de direitos de emissão** – trata-se de um mercado que permite aos contaminadores procurar, em quantidades limitadas, 'direitos de contaminação'¹¹³;

¹¹¹ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 29-34.

¹¹² ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 29-34.

¹¹³ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 29-34: "la limitacion de la oferta se asegura mediante un precio positivo de los derechos, a fin de desanimar a la contaminación, mientras se

b) **Intervenção no mercado** – este mecanismo consistiria na intervenção direta no mercado, procurando manter ou estabilizar os preços de certos produtos que não refletem fielmente seu ‘valor ambiental’^{114 115},

c) **Seguro de responsabilidade** – criação de um mercado, onde se transferiria às companhias de seguro¹¹⁶, o risco de penalização pelos danos ambientais futuros e incertos.¹¹⁷

4.2.2.4 Tributos

Como este tema compõe o objeto principal deste estudo, as questões mais específicas serão tratadas em capítulo próprio. Neste item e subitens se buscará traçar considerações a fim de contextualizar o tema e apresentar sua estrutura – modalidades usuais, vantagens e desvantagens de sua aplicação, dificuldades de implementação, entre outros –.

Primeiramente, seria imprescindível apontar que a utilização do tributo para a consecução de medidas protetivas ao meio ambiente é, ao que parece, uma re-orientação bastante coerente à função social do tributo.

permiten los intercambios que tienen por objeto una repartición eficaz de las reducciones de contaminación entre los contaminadores.”

¹¹⁴ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. **La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias**. Paris, 1994. p. 29-34..

¹¹⁵ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada:Editorial Comares, 1998. p.60.

¹¹⁶ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. **La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias**. Paris, 1994. p. 29-34.

¹¹⁷ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada:Editorial Comares, 1998. p. 60.

O tributo enquanto instrumento jurídico financeiro busca trazer recursos ao Estado, para que este tenha capacidade de suportar os encargos necessários a sua sustentabilidade e de cumprir seu dever perante a sociedade, inclusive, na promoção da justiça social.

Portanto, ao se utilizar o tributo com finalidades de cunho ambiental não se está transformando ou, muito menos, desfigurando sua estrutura jurídica, mas reconduzindo sua aplicação ao cumprimento de um objetivo específico.

Neste sentido, é a manifestação de Roberto FERRAZ¹¹⁸, em estudo sobre o tema:

Essa é talvez a grande novidade que o sistema tributário reserva para este início de milênio, com tributos orientados por uma nova lógica, em que a simples satisfação do apetite estatal é insuficiente para justificar a imposição tributária. Não se trata apenas de tributar mas de tributar racionalmente, mostrando a lógica e a coerência do sistema com os valores social e constitucionalmente eleitos.

A doutrina cita¹¹⁹ como percussor dos estudos sobre a utilização de instrumentos fiscais para a proteção ambiental, o economista britânico, Arthur C. Pigou¹²⁰, que formulou a teoria da “economia do bem estar” (cuja primeira publicação data de 1920).

¹¹⁸ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil: a contribuição de intervenção da emenda 33/2001*. In: MARINS, James. (Coord.). **Tributação e Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, p. 95-102, 2002, p. 97.

¹¹⁹ Entre outros PEACE, David W; TURNER, R. Kerry. **Economics of natural resources and environment**. Great Britain: BPCC Wheatons, 1990; DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001.

¹²⁰ PIGOU, Arthur C. **The economics of welfare**. Macmillan: Londres, 1920.

Esta teoria, em termos gerais, pretendia que todas as chamadas falhas de mercado (*market failure*) fossem corrigidas por meio da internalização das externalidades negativas, pelos sujeitos ou sujeito que as tivesse causado. Esta internalização se efetivaria mediante a inclusão do custo da contaminação no preço do produto, pela imposição de um encargo¹²¹.

Identifica-se, assim, que esta teoria fez nascer as primeiras concepções sobre a correção de disfunções de mercado por meio dos tributos e, como se pode facilmente observar, foi ela que, anos mais tarde, serviu de fundamento ao princípio poluidor pagador.

4.2.2.4.1 Do tributo como Instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente

Atualmente, verifica-se que a doutrina nacional não consolidou um entendimento sobre a possibilidade de implementação do tributo ambiental ou, mesmo, da introdução do elemento ecológico na estrutura dos tributos existentes. Neste segundo caso, entretanto, pode-se identificar amostras de sua presença em nosso sistema na figura do ICMS – ecológico.

Constata-se, entretanto, que suas características, conforme será apresentado, indicam reais condições de proporcionar bons resultados na defesa ambiental. Assim, embora a estrutura jurídica nacional não preveja de modo

¹²¹ Sobre "Pigovian Tax" ler PEACE, David W; TURNER, R. Kerry. **Economics of natural resources and environment**. Great Britain: BPCC Wheatons, 1990.

expresso que o tributo possa ser considerado um instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente¹²², se superada sua fase de adequação, ele certamente se revestirá desta capacidade.

4.2.2.4.2 Classificação dos Tributos Segundo a OECD

A OECD¹²³ indica/classifica os seguintes instrumentos fiscais a serem utilizados com o fim de preservar o meio ambiente:

a) **Tributos pela Emissão** (*Emission taxes*) – são os tributos devidos pelos causadores de poluição por emissão de resíduos no ar, solo e água;

b) **Tributos ou encargos sobre o produto** (*Product charges or taxes*) – seriam tributos devidos pelos produtores ou consumidores de produtos poluentes e que seriam graduados de acordo com o grau de poluição gerada pelo produto; duas seriam as dificuldades para a mensuração deste tributo: a exata valoração do meio ambiente e a implementação de eficientes meios de medida para graus de poluição;

c) **Diferenciação de tributos** (*Tax differentiation*) – pretende tributar mais duramente produtos ou serviços que decorram de uma produção ou serviço mais prejudicial ao meio ambiente;

¹²² Importante salientar que o tributo ou mecanismos econômicos ou tributários não são citados na lei 6.938/81 como instrumentos da política nacional do meio ambiente.

¹²³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Implementation strategies for environmental taxes*. Paris, 1996. p. 10.

d) **Encargos ao usuário** (*User charges*) – seriam pagamentos devidos em razão de determinados serviços públicos, tais como tratamento de efluentes;

e) **Incentivos fiscais** (*Tax reliefs*) – poderiam ser desde investimentos em créditos para determinados tipos de investimentos como, por exemplo, equipamentos de controle de poluição, ou ainda, pesquisa e desenvolvimento.

4.2.2.4.3 A Recuperação dos Custos Ambientais

Como dito a utilização do tributo com o objetivo de preservar o meio ambiente surgiu, em especial, com o objetivo de possibilitar a internalização das externalidades negativas.

Busca-se, entretanto, utilizar-se deste instrumento também para reaver valores gastos pelo Estado na proteção ou recuperação ambiental de danos causados por agentes econômicos. Isso poderia ser feito, por exemplo, com sua utilização como fonte de recursos para financiar tais gastos, por meio de impostos afetados a fins ambientais; ou, ainda, pelo pagamento de serviços públicos.

Para Jorge HERNANDEZ¹²⁴ os instrumentos fiscais, com finalidade de preservação ambiental, poderiam ser identificados conforme o objetivo que perseguem, podendo ser: a) *redistributivos* por pretender dividir entre os agentes econômicos contaminantes o custo que o Estado e, portanto, a sociedade, tem

¹²⁴ Classificação adotada por HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Editorial Comares, 1998. p. 62.

assumido ao realizar 'correções' decorrentes dos danos ocasionados ou b) de *incentivo*, eis que visam *incentivar* condutas menos poluentes.

4.2.2.4.4 A Modificação de Condutas

A característica apontada pela doutrina¹²⁵ como sendo a mais marcante dos tributos ecológicos, seria sua capacidade de 'incentivar' mudanças de comportamento.

Assim, em que pese se atingir o objetivo traçado ao tributo ambiental - a internalização dos custos sociais - pode-se contar, concomitantemente, com a mudança de comportamento do poluidor e do consumidor de seu produto.

Isso porque, o poluidor buscará medidas alternativas de controle de poluição, tais como, novas tecnologias ou métodos de produção menos poluentes e o consumidor daquele produto, ciente que o custo da contaminação está incluído no seu preço, poderá ou pagar por ele ou renovar suas escolhas.

¹²⁵ Entre outros: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2.ed. rev. e atual. da obra premiada pela Academia de Direito Tributário, Livro do Ano de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 1998; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Meio ambiente: tributação e vinculação de impostos. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 56, pp. 84-91. ?; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Tributação ambiental, tipicidade aberta e lançamento: proporcionalidade e legalidade. In: **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 338, ano 93, pp.125-135, 1997; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Tributação e meio ambiente. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n.3, p. 161 a 178, 1995. COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: PASSOS DE FREITAS, Vladimir (Org.) **Direito ambiental em evolução**. Curitiba: Juruá, 1998; DENARI, Zelmo. O tributo a serviço da natureza. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 36, p.54-61, jan./fev., 2001.

4.2.2.4.5 O Dilema Existente entre Instrumentos Administrativos e Econômicos

Tem-se evidenciado uma tensão quanto a possível utilização dos tributos com finalidade ambiental. O uso de novos instrumentos econômicos, em especial dos fiscais, com o objetivo de proporcionar a proteção ambiental tem sido questionado, sob diversos aspectos, conforme se demonstrará a seguir, em capítulo próprio.

Vislumbra-se, contudo, que a superação desta fase somente poderá ocorrer com o estudo e o debate doutrinário sobre o tema. Apenas o amadurecimento tomará possível definir o papel destes instrumentos, delimitar a sua atuação, desvendar uma estrutura coerente com os limites constitucionais ou, ainda, verificar possibilidade efetiva de sua utilização em nosso sistema jurídico.

Diante destes aspectos e do escopo deste trabalho, faz-se mister dizer que este estudo não pretende reverenciar as qualidades dos instrumentos econômicos em contraposição com as limitações dos instrumentos administrativos. Sua preocupação é identificar as bases de sustentação a uma possível política tributária de meio ambiente, apontando, então, suas virtudes e desvantagens. Tem-se em mente estimular a discussão sobre o tema, com vistas à transposição de barreiras e, como diria CANOTILHO¹²⁶, de pré-compreensões.

¹²⁶ Ver nota 43.

As falhas e virtudes dos instrumentos são conhecidas, a própria doutrina¹²⁷ assevera que os instrumentos administrativos ou econômicos não são tão adequados como delineia sua formulação teórica. Contudo, vale mencionar que o objetivo de ambos instrumentos é, de toda maneira, integrar e complementar o sistema jurídico para alcançar a proteção ambiental, portanto, a proteção da própria vida.

Deste modo, cabe indiscutivelmente à comunidade científica estudar e avaliar seus elementos, formas de aprimoramento e, de implementação, se adequado e possível.

4.2.2.4.6 Principais Vantagens

Relatório elaborado pela OECD¹²⁸ aponta que as principais vantagens de utilização de instrumentos econômicos¹²⁹, em especial os fiscais, seria sua eficiência estática, uma vez que propicia a redução ao mínimo de custo para a realização de um objetivo de luta contra a contaminação, e sua eficácia dinâmica, com o estímulo a inovação e incentivos permanentes contra a contaminação.

¹²⁷ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p. 63.

¹²⁸ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. **La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias**. Paris, 1994. p. 102.

¹²⁹ ver também MOTTA, Ronaldo Seroa da; RUITENBEEK, Jack; HUBER, Richard. **Uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental da América Latina e Caribe: lições e recomendações**. Texto para discussão n.º 440, 1996. Disponível em «www.ipea.gov.br» Acesso em: 19 jun. 2002.

Para Jorge HERNANDEZ¹³⁰, outra vantagem seria sua *flexibilidade*. Ao contrário das normas de comando e controle, não se estaria impondo uma medida específica, como a diminuição imediata da poluição para determinado percentual ou compra de certo equipamento, mas, dando ao agente poluidor a possibilidade de escolher a via que melhor se adapta a sua necessidade. Observe as considerações do autor¹³¹:

Los sistemas basados em tributos ambientales toman em cuenta que no todas las personas que se sitúen em el supuesto de hecho tendrán las mismas facilidades para reducir la contaminación (...).

A esto se refieren los autores que pregonan la flexibilidad que caracteriza estos mecanismos y los diferencia de las regulaciones, ya que estas últimas deben cumplirse y no admiten alternativa, mientras que los tributos (y en general los instrumentos económicos), permiten al agente contaminador elegir la vía que más le convenga (v.g. intervenir en insumos 'limpios' y pagar menos impuestos o seguir utilizando materia prima contaminante y pagar más impuestos, pero con un mayor margen de utilidades).

A preocupação do tributo ambiental é o alcançar o fim almejado – diminuição dos níveis de poluição, por exemplo – e não a forma de alcançá-la.

Assim, é conferida ao agente econômico a liberdade de atingir o objetivo proposto de acordo com a sua realidade e características. Diante disso, identifica-se outra vantagem dos tributos ambientais que é o incentivo dado para que os agentes econômicos busquem alternativas próprias, adequadas a sua realidade.

¹³⁰ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p. 64.

¹³¹ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p. 64.

Em comparativo com os instrumentos administrativos, Jorge HERNANDEZ¹³² aponta, ainda, a vantagem de se utilizar para a gerência dos tributos ambientais à estrutura administrativa fiscal, bem como de se evitar a burocratização:

A diferencia de las normas de tipo administrativo, que requieren el control estricto de un sinnúmero de potenciales agentes contaminantes y cuentan con una pluralidad de situaciones (microsistema) que se desarrollan a lo largo de un determinado territorio, los sistemas basados en tributos aprovechan para su gestión las instituciones y personal de las Administraciones fiscales. Los sistemas basados en tributos evitan la rigidez, burocratización y despilfarro de recursos humanos y materiales, con las consecuencias ventajas para los presupuestos públicos.

4.2.2.4.7 Principais Desvantagens

As principais desvantagens apontadas pela OECD¹³³ estariam na: a) incerteza quanto aos resultados e sua eficácia (no que tange a devida regulamentação que garantiriam o resultado esperado se aplicados corretamente), b) sua complexidade potencial e as c) resistências políticas que poderiam surgir.

¹³² HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Editorial Comares, 1998. p.65.

¹³³ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 102.

4.2.2.4.8 Implementação por Meio de Políticas Públicas

A implementação dos instrumentos econômicos e fiscais para a proteção do meio ambiente somente se tornará factível pela vontade e intervenção estatal que, por meio de políticas públicas viabilizará, se entender adequado, a introdução destes mecanismos.

4.2.2.4.8.1 Princípios Diretivos Gerais

Segundo as recomendações da OECD¹³⁴, haveria que se ponderar, no caso de uma estratégia de implementação, alguns fatores considerados, por este órgão, como princípios diretivos.

Estes fatores são baseados em experiências de outros países e correspondem: a) ao envolvimento institucional, b) a aplicação de estratégias combinadas, c) a prática progressiva, d) sensatez, e) custo administrativo, f) transparência, g) fiscalização e evolução, os quais serão a seguir apresentados.

O envolvimento institucional é recomendado em razão de que as políticas que se baseiam nos instrumentos fiscais necessitam de colaboração entre os entes federativos e entre as instituições estatais.

¹³⁴ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. **La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias**. Paris, 1994. p. 111 a 113.

A aplicação de estratégias combinadas visa maior aceitação da imposição dos instrumentos fiscais, assim, ao mesmo tempo em que se iniciaria uma imposição tributária ambiental se aplicaria, por exemplo, uma medida de redução ou supressão de determinada carga tributária.

A imposição de uma carga tributária ambiental deveria iniciar com imposições de baixo impacto. Para a OECD, “para llegar a uma eficaz protección del medio ambiente, es necesario que los impuestos, en la mayoría de los casos, estén situados a niveles bastante altos”, contudo, a aplicação de medidas de alto impacto no estágio inicial, certamente, causariam dificuldades de aceitação, bem como de compreensão.

A sensatez, diz respeito a pretensão de se iniciar medidas sem causar excessivas complicações nas estruturais fiscais do país. Primeiro, quanto à complexidade do tributo que se pretende implantar para que se evite uma dificuldade de implementação e, segundo quanto ao número de tributos ambientais, afinal, um aumento de novos tributos pode trazer complicações de coordenação e aplicação.

Indica-se, também, que os custos administrativos sejam bem avaliados, utilizando-se da estrutura de arrecadação já existente para administrar e arrecadar tais tributos.

A transparência é recomendada, em especial, quanto a finalidade do tributo – proteção/recuperação ambiental – pois, tal medida, possibilitará maior

compreensão do que se pretende e garantirá a participação dos agentes econômicos.

Para a utilização dos instrumentos fiscais ambientais se fará necessário a instalação de um sistema de medição que indique, principalmente, se no decorrer do tempo aquele instrumento fiscal continua sendo proporcional ao dano ambiental ou as externalidades negativas geradas, servindo, inclusive, como medida para determinar necessárias mudanças. O sistema de fiscalização determinará a eficácia do tributo ambiental.

4.2.2.4.9 Eficiência Fiscal *versus* Eficiência Ambiental

Pode-se constatar, o que é confirmado em relatório da OECD¹³⁵, que o conceito de eficiência fiscal tem enfoque diverso do que se considera como eficiência ambiental.

Este relatório, entretanto, faz interessante comparativo entre eficiência fiscal e ambiental apontando o equilíbrio que pode ser atingido no sistema econômico pela introdução dos tributos ambientais no mercado.

A eficiência fiscal, segundo este relatório, é aquela que aumenta o rendimento com um pequeno impacto na produção e no consumo. A eficiência ambiental, entretanto, seria medida pelo grau de êxito com que uma política induz

¹³⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Implementation strategies for environmental taxes*. Paris, 1996. p. 12.

seus agentes a mudar seu comportamento, por meio de um baixo custo econômico, de forma a alcançar as metas ambientais.

Em termos fiscais um eficiente sistema tributário seria aquele que aumenta os níveis de rendimento com o mínimo de distorções no mercado. Assim, para que o sistema tributário comprove sua eficiência, ele deve aumentar seus rendimentos causando pouco efeito na alocação de recursos e criando, tanto quanto possível, um pequeno excesso de carga tributária.

Todavia, isto presume que o mercado trabalhe perfeitamente (onde todos os custos e benefícios estão internalizados), pois isto, leva a uma eficiente distribuição de recursos.

O tributo ambiental incluiria no preço o custo ambiental e promoveria o incentivo do uso de produtos e métodos de produção mais amistosos ao meio ambiente (*environment-friendly*).

O relatório, então, conclui que ao se dar um preço ao 'ambiente' se está diminuindo às distorções de mercado, deste modo, os tributos ambientais não estariam apenas reduzindo externalidades, mas também promovendo uma eficiência econômica.

5. PROTEÇÃO AMBIENTAL PELA VIA TRIBUTÁRIA

5.1 DUPLA FUNÇÃO DOS TRIBUTOS – SUA FUNÇÃO SOCIAL*

O tributo, como é cediço, pode ser puramente arrecadatório, ou pode possuir uma função não arrecadatória ou extrafiscal¹³⁶, a qual tem por objetivo induzir ou condicionar o comportamento de certos contribuintes¹³⁷.

A distinção entre as duas funções dos tributos é determinada pelo fim a que se destinam, o que torna possível identificar sua função dentro da política econômica nacional.

Deste modo, é possível conceber o tributo enquanto instrumento jurídico financeiro sob duas óticas, o que identifica sua dupla função: a) uma que visa à manutenção do Estado e b) outra que pretende servir de instrumento para aplicação de políticas sociais e econômicas, na intenção de atingir determinados objetivos¹³⁸.

* Os tributos são *predominantemente* extrafiscais ou fiscais, isso porque tanto aquele de natureza eminentemente arrecadatória produz consequências ditas extrafiscais quanto aquele tributo cuja natureza principal não é arrecadatória pode ter reflexos fiscais. Devido a estas características, é importante esclarecer que embora se esteja abordando mais neste item e subitens a questão específica da função extrafiscal do tributo não se pretende dizer que inexista áreas comuns entre os tributos ditos de caráter fiscal ou extrafiscal.

¹³⁶ A Constituição Federal prevê a utilização de tributos extrafiscais com a finalidade de estimular ou não determinadas atividades, veja art. 43, § 2º, III; art. 151, I; art. 153, I e II; art. 182, § 4º.

¹³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 729.

¹³⁸ Neste sentido, HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998, p. 84.

Observada a dupla função dos tributos, há quem entenda que a função extrafiscal está diretamente relacionada a um caráter eminentemente social ou, ainda, a função social do tributo.

Para Jorge VARGAS¹³⁹ “foi o caráter social do tributo, pouco conhecido e explorado, bem como sua flexibilidade, que me levou a amadurecer as possibilidades de seu uso mais intenso para a defesa do meio ambiente (...)”.

5.2 TRIBUTOS AMBIENTAIS* E SUA FINALIDADE

A imprecisão terminológica da denominação ‘tributos ambientais’, poderia conduzir a uma falsa impressão de que os mesmos seriam utilizados apenas em sua função eminentemente extrafiscal.

A doutrina, entretanto, tem denominado de ‘tributos ambientais’, de um modo geral, tanto os tributos de caráter arrecadatório (fiscais) como não arrecadatório (extrafiscais) que possuem finalidades ambientais. Por outro lado, aquele tributo que não tem finalidade ambiental, mas que tem o elemento ambiental

¹³⁹ VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. **Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas**, [São Paulo], n.º 25, pp. 62-75. p. 64.

* Não se pretendeu, neste trabalho, identificar qual seria o modo de classificação que pudesse ser considerado mais adequado ou, ainda, qual denominação traduziria melhor as características dos tributos ambientais pois, o tema demandaria estudo que se prolongaria por demais extrapolando os limites propostos. Sendo assim, optou-se por utilizar, no transcorrer desta dissertação a denominação tributos ambientais em sentido lato, ou seja, que abrangesse os tributos de caráter eminentemente fiscal e extrafiscal, sem que isso significasse uma opção por determinado entendimento, sendo utilizada a expressão instrumentos fiscais quando se pretendeu falar tanto dos tributos como das outras modalidades tributárias como, por exemplo, benefícios e incentivos fiscais.

introduzido em sua estrutura¹⁴⁰ será classificado¹⁴¹ à parte ou não será considerado como um tributo ambiental¹⁴².

Claudia SOARES¹⁴³ afirma que é a finalidade e não o fato impositivo do tributo que permitirá qualificar o tributo como ambiental, sendo possível classificá-los em duas espécies: a) aqueles que possuem uma finalidade eminentemente extrafiscal – incentivante – e, outra, b) que possui finalidade meramente arrecadatória – redistributiva –.

Para a autora aqueles tributos de finalidade primordialmente extrafiscal, que pretendem alterar o comportamento, podem ser denominados como impostos ambientais em sentido próprio, inserindo-se em uma linha preventiva. Os tributos ambientais cuja função principal é arrecadatória são denominados de impostos ambientais impróprios, tais tributos visam levantar fundos que serão aplicados em despesas públicas de natureza ambiental, possuem natureza ressarcitiva.

Para Hererra MOLINA¹⁴⁴ caberia a classificação dos tributos ambientais em: a) tributos ambientais em sentido estrito e b) elementos tributários, que são aqueles tributos que incluíram em sua estrutura uma função ambiental. Todavia, para este

¹⁴⁰ Hererra Molina, em ob. cit. p. 55, cita o exemplo das amortizações especiais nos tributos sobre a renda.

¹⁴¹ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000. p. 55.

¹⁴² SOARES, Claudia Dias. **O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. p. 11.

¹⁴³ SOARES, Claudia Dias. **O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. p. 11.

¹⁴⁴ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000. p. 55.

autor¹⁴⁵ somente poderiam ser considerados tributos ecológicos aqueles que possuíssem função extrafiscal.

Existem autores¹⁴⁶, por sua vez, que utilizam um critério bastante amplo para definir tributo ambiental. Para eles poderiam ser tratados por esta denominação todos os tributos que de certo modo estivessem relacionados à proteção do ambiente.

5.3 EXTRAFISCALIDADE E MEIO AMBIENTE

A utilização de tributos para a proteção do meio ambiente tem suscitado diversas discussões doutrinárias, em especial, quanto à utilização de tributos de natureza extrafiscal, cuja finalidade principal não é arrecadatória.

A criação de um tributo com fim não fiscal embora seja possível no sistema jurídico nacional¹⁴⁷ acarreta, segundo a doutrina, uma série de dificuldades, não só

¹⁴⁵ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000, p. 61: "no se transforma em *ambiental* um impuesto ordinario por el simple hecho de que su recaudación se afecte a la protección del entorno natural" (grifos do autor)

¹⁴⁶ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000, p. 57, cita entre outros Messerschmidt e M. Wasmeier os doutrinadores que adotam na Europa este critério de denominação. Este critério, segundo o autor, também seria o utilizado pela Agência Europeia de Meio Ambiente.

¹⁴⁷ Conforme assevera José Domingues em **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2.ed. rev. e atual. da obra premiada pela Academia de Direito Tributário, Livro do Ano de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 116: "A Constituição brasileira contempla expressamente a tributação extrafiscal através do imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, parágrafo 4º) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 182, parágrafo 4º), e, abrindo exceção ao princípio da uniformidade dos tributos federais, por sua vez decorrente do princípio da igualdade, admite também que a União crie incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I); por outro lado, a flexibilização do princípio da

quanto à finalidade que se destinaria, mas, em especial, quanto a possível violação do princípio da capacidade contributiva. Assim, quando se fala na implementação de tributos ambientais se faz necessário à análise destas questões.

5.3.1 Os Planos Distintos Da Extrafiscalidade

Para Herrera MOLINA¹⁴⁸ é importante a distinção entre tributos com *fin*s extrafiscais e tributos com *efeitos* extrafiscais. Para ele se um tributo se *orienta* de forma especial a uma finalidade distinta da arrecadatória, trata-se de um tributo extrafiscal.

Contudo, se um tributo apenas produz efeitos extrafiscais, seja porque sua finalidade principal é arrecadatória ou porque um de seus elementos possui caráter extrafiscal, então, ele não será um tributo realmente extrafiscal.

Ainda, no entender de Herrera MOLINA¹⁴⁹, seria possível classificar os tributos como sendo de fins fiscais e de fins sociais (extrafiscais).

As normas de fins sociais estariam divididas entre aquelas que buscam: a) intervenção e controle, e aquelas b) com fins redistributivos. No entender deste

legalidade em matéria de imposto sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, cujas alíquotas podem ser alteradas pelo Executivo (art. 153, parágrafo 1º.) decorre exatamente da idoneidade desses impostos a servirem de instrumento de política econômica, (extrafiscalidade) a exigir a imediatidade das correspondentes medidas, que não podem aguardar as delongas do debate parlamentar”.

¹⁴⁸ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000, p. 55.

¹⁴⁹ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000, p. 62, o autor menciona que esta distinção entre tributos com fins fiscais e sociais é elaborada por Tipke.

autor, ambas categorias poderiam alcançar seus objetivos, mediante a aplicação ou não do tributo.

5.4 CRÍTICAS AOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

Embora a criação de um tributo ambiental seja defendida por determinada corrente doutrinária¹⁵⁰, são reservadas duras críticas a implementação ou criação de um tributo ecológico, em especial, pela sua função (finalidade não arrecadatória), por seu caráter sancionatório e possível malferimento ao princípio da capacidade contributiva.

5.4.1 Por sua Função Extrafiscal

A principal crítica localizada na doutrina nacional, quanto à função extrafiscal dos tributos ambientais, diz respeito, primeiro, ao fato de que embora ele seja destinado a outros fins que não o custeio do Estado, continua possuindo um caráter arrecadatório.

Por outro lado, indica que não seria possível a criação de um tributo puramente extrafiscal, pois, os tributos são conceitualmente destinados a suportar gastos essenciais do Estado, assim, "totalmente descabível a criação de um de

¹⁵⁰ No Brasil o principal defensor do tributo como instrumento de preservação ambiental é José Domingues de Oliveira.

tributo que vise essencialmente aspectos que não sejam **primordialmente** de cunho fiscal, isto é (...) instituir um tributo seletivo (...) que determinaria ao Poder Público graduar a tributação de forma a incentivar atividades (...)”¹⁵¹ (grifo no original). Ademais, o incentivo, eventualmente, conferido poderia estabelecer um caráter penalizante aos que não recebem tais benefícios.

Nestes casos, ainda, se teria a difícil tarefa de evitar que o ente estatal se sentisse “tentado a utilizar-se da extrafiscalidade como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal.”¹⁵²

Quanto a função extrafiscal do tributo ambiental e a presença da característica arrecadatória, vale lembrar as lições de Hererra MOLINA, indicados no item anterior, acerca dos planos da extrafiscalidade.

Como dito, o tributo que *produz* efeitos extrafiscais não pode ser entendido como de função realmente extrafiscal, contudo aquele que *orienta* a uma finalidade distinta da arrecadatória, este sim, será de caráter extrafiscal, propriamente dita.

Assim, os tributos de incentivo ou de intervenção e controle, considerados pelo autor de caráter extrafiscal, propriamente dito, em razão de pretenderem uma indução de comportamento, podem ser arrecadatórios ou não, todavia, a incidência de um tributo não caracteriza que este esteja sendo aplicado como uma sanção, conforme se demonstrará em item específico.

¹⁵¹ FIGUEIREDO, Maria Fernanda Lemos de. Uma crítica à instituição do “imposto ecológico” com base no princípio do “poluidor pagador”. *Archê Interdisciplinar*. Rio de Janeiro, v.9, n. 27, p.133-158, 2000.p. 140.

¹⁵² FIGUEIREDO, Maria Fernanda Lemos de. Uma crítica à instituição do “imposto ecológico” com base no princípio do “poluidor pagador”. *Archê Interdisciplinar*. Rio de Janeiro, v.9, n. 27, p.133-158, 2000.p. 140.

Cabe, também, mencionar, que é perfeitamente possível, em nosso sistema tributário, a “graduação da tributação”. O que poderá ser conferido, de algum modo, por isenções, incentivos¹⁵³ e benefícios fiscais.

Importante considerar que estes incentivos, com vistas ao desenvolvimento equilibrado, estão previstos no art. 174¹⁵⁴ e conforme ensina Tércio FERRAZ¹⁵⁵ são “formas incentivadoras legítimas”¹⁵⁶, que se encontram em total consonância com os objetivos traçados no art. 170, da Constituição Federal, e englobam, inclusive, os incentivos fiscais.

Esta forma de incentivo, disciplinado no art. 174 como função do Estado preenche os requisitos do Estado Social, de acordo com os princípios da Ordem econômica constante do art. 170. Ao contrário dos dispositivos do art. 155, XII, g, que têm função de bloqueio, os do art. 174, conjugados com os do art. 170, tem função realizadora de uma ordem desejada como fim.

Neste sentido, vale lembrar que, inclusive, os tributos com função fiscal, causam, direta ou indiretamente, consequências não fiscais – tanto econômicas como sociais – o que acaba por negar o efeito neutro dos tributos (é o caso, por exemplo, dos impostos aduaneiros).

¹⁵³ ver nota 146.

¹⁵⁴ “Art. 174 – Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º – A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.”

¹⁵⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285. p.282

¹⁵⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. ob. cit. p. 280.

Aliomar BALEEIRO¹⁵⁷ bem observou que “quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função social propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepujada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz”.

Sobre o argumento da impossibilidade de se utilizar tributos arrecadatários com função extrafiscal, ante a dificuldade de se conter a ânsia do Estado, cabe mencionar que não é possível determinar políticas públicas tendo por base, e por antecipação, que o Estado poderia impor medidas arrecadatórias absurdas ou mal gerir estes recursos. Isto corresponderia a considerar limitada a própria competência da atuação legislativa e jurisdicional no regramento destas questões.

Ademais, a (nova) função do Estado é a de atuar enquanto *agente*, na promoção e desenvolvimento de políticas públicas que visem atingir os fins sociais determinados no ordenamento jurídico, em especial, aqueles expressos na Constituição Federal.

Assim, entender que os tributos extrafiscais não poderiam atuar como instrumento destes objetivos, segundo Jorge HERNANDEZ¹⁵⁸, seria o mesmo que se opor “aquella corriente que sustenta su pensamiento en el Estado intervencionista como agente corretor de las desigualdades de hecho entre los

¹⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 116.

¹⁵⁸ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p.89.

administrados, y de manera concreta em la consecución de los fines constitucionales”.

5.4.2 Por Seu Aparente Caráter Sancionatório

Outro argumento quanto à impossibilidade de se instituir os tributos ecológicos, diz respeito ao seu possível caráter sancionador.

As críticas têm por base os ditames contidos no princípio da legalidade, segundo o qual o que não é proibido em lei é, então, permitido. Assim, se uma atividade é considerada danosa ao meio ambiente ou ela deveria ser proibida ou, deveriam os instrumentos administrativos existentes ser utilizados para reprimir a dita atividade se ultrapassados os limites fixados, anteriormente, em lei.

A opção pela tributação ambiental, nestes casos, segundo esta corrente doutrinária, daria a clara impressão de que o instrumento fiscal (a) estaria sendo criado com o intuito de aplicar uma sanção por ato ilícito, em verdadeira afronta ao artigo 3º. do CTN¹⁵⁹ ou que (b) estaria cobrando uma multa.

Quando equiparado à sanção, pretende-se dizer que o tributo ambiental ao ser aplicado pretende punir o agente poluidor por realizar atividade considerada ilícita. Portanto, teria na formação de sua hipótese de incidência, um elemento com caráter sancionatório, o que é vedado por lei.

¹⁵⁹ “Art. 3º. – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

A multa, todavia, é uma sanção (consequência jurídica decorrente de ato considerado pelo direito como ilícito) pecuniária por infração à norma jurídica¹⁶⁰. É uma punição a prática de um ilícito legal ou contratual. Ela será aplicada por haver um descumprimento de uma imposição tributária (legal e constitucional) ou, de qualquer outra norma legal – próprio das normas de comando e controle.

Assim, como o tributo somente pode ser criado com base em ato lícito¹⁶¹ e, sendo este legalmente e constitucionalmente instituído, não se pode dizer que, este pode corresponder, concomitantemente, a uma multa, uma vez que esta, de natureza diversa, decorre de ato ilícito.

Quanto ao entendimento, que equipara os tributos a sanções, cabe mencionar que, ao contrário, do que afirma esta corrente, os tributos ambientais pretendem operar justamente sobre atividades lícitas, na intenção de atuar como instrumento de mudança de comportamento do agente econômico.

O tributo ambiental irá incidir sobre as atividades que a sociedade entende como necessárias, mas, que pretende reduzir aos níveis desejados¹⁶². A Constituição Federal garante a livre iniciativa econômica e, com isso, o exercício de

¹⁶⁰ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001. p 37.

¹⁶¹ Ver também notas de rodapé 87 e 88.

¹⁶² Neste sentido, ver SOARES, Cláudia Dias. **O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. p.17: "Actividades económicas essas que a Constituição não autoriza que se proibam, mas que não se admite que se promovam nos moldes em que estão a ser desenvolvidas."

muitas das atividades poluidoras, muito embora, não admita que se realizem nos moldes em que vem sendo exercidas¹⁶³.

Para Claudia SOARES¹⁶⁴, a *ratio* que embasa um tributo ambiental é diferente daquele que fundamenta uma sanção. A sanção, entretanto, pretende eliminar determinado comportamento na intenção de erradicá-lo.

Em consonância com o entendimento acima, Herrera MOLINA¹⁶⁵ informa que o tributo ambiental pretende atuar no âmbito da contaminação residual, o qual não é proibida pelo ordenamento jurídico.

Este entendimento é compartilhado por Serrano ANTÓN¹⁶⁶ que menciona que o tributo ambiental visa, principalmente, influenciar o comportamento dos consumidores dos produtos que geram, ao final, maior poluição, aumentando o preço destes e diminuindo daqueles considerados produtos limpos.

Por derradeiro, cabe mencionar que não se pode confundir sanção com tributos extrafiscais “proibitivos”. Encontra-se na doutrina pátria clara explicação

¹⁶³ “Art. 170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, **conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:** (...) VI- defesa do meio ambiente (...). **Parágrafo único** – É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (sem grifos no original)

¹⁶⁴ SOARES, Claudia Dias. **O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002. p.16-17.

¹⁶⁵ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000, p. 63.

¹⁶⁶ ANTÓN, Fernando Serrano. La protección fiscal del medio ambiente en la unión europea: el impuesto comunitario sobre productos energéticos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 74, pp.128-149.p. 133

sobre a distinção entre sanções e tributos extrafiscais de caráter proibitivo, as quais, conforme demonstra Alfredo BECKER^{167 168} não se confundem:

A natureza jurídica da sanção distingue-se, perfeitamente, da natureza jurídica do tributo extrafiscal 'proibitivo' porque:

Sanção é dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe.

Tributo extrafiscal 'proibitivo' é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*.

O *ilícito*, elemento integrante da hipótese de incidência, é o *único* elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal 'proibitivo'. Noutras palavras, somente fatos *lícitos* podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica *tributária*. (grifos no original)

Quanto aos incentivos e benefícios fiscais conferidos àqueles que cumprem normas jurídicas tributárias que visam conduzir a comportamentos ecologicamente adequados, cumpre salientar que também estes estão em consonância com o sistema jurídico, não correspondendo a vantagens ou a favorecimento desigual ou punitivo.

O Direito contemporâneo, comprometido com o alcance finalístico de seu regramento jurídico, na intenção de buscar medidas de caráter ativo, não se encontra delimitado à repressão ao descumprimento das medidas normativas, mas,

¹⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 556-557.

¹⁶⁸ Paralelamente ensina HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p. 92 – “Piensese en el mencionado caso Del impuesto aduanero, que no persigue gravar las mercancías por mero lujo, sino por proteger el mercado nacional. No existiría fundamento jurídico alguno para sancionar a aquel que importara un bien, y el tributo no lo está haciendo, está intentando incentivar al sujeto pasivo a inclinarse – dada la conveniencia económica – por el consumo de los bienes nacionales, con las positivas consecuencias socio-económicas que esto implica.”

expande sua atuação por meio da aplicação das sanções ditas positivas, quando o sujeito cumpridor das medidas legais recebe uma premiação (por exemplo, benefícios ou isenções fiscais) por seu comportamento. Observe as lições de Helenilson PONTES¹⁶⁹ a respeito:

O direito tributário é campo fértil para a previsão de sanções positivas. Basta ver, por exemplo, o número de atos normativos cujo objeto é a disciplina de incentivos e benefícios fiscais aos sujeitos passivos que enquadram a sua conduta às finalidades almejadas pelo Estado. Através dos incentivos fiscais o sujeito passivo que preenche as condições legais ao gozo do benefício, as quais nada mais são do que instrumentos para o alcance de uma finalidade de interesse público, é premiado com a redução de sua carga tributária.

Neste sentido, destaca-se também a opinião de José DOMINGUES¹⁷⁰:

Sem dúvida, entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal), encontrando para tal sólidos fundamentos na doutrina Kelseniana da sanção premial ou recompensatória, por sua vez estribada no princípio retributivo (*Vergeltung*): assim, o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante; tributa-se menos – a título de prêmio – quem não polui ou polui relativamente pouco. É essa doutrina que justifica, em geral, os incentivos fiscais, que, do contrário, seriam privilégios incompatíveis com o princípio da igualdade.

Cabe, ainda, ressaltar que o princípio que norteia os tributos ambientais é o princípio do poluidor pagador, o qual pretende, conforme mencionado, que as

⁶⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 131.

⁷⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, ipicidade aberta e afetação da receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 30.

externalidades negativas de uma atividade sejam assumidas pelo agente causador. Este princípio possui natureza preventiva e ressarcitiva¹⁷¹, não sancionatório.

Ao final, cumpre destacar que existem citações doutrinárias¹⁷² que apontam a utilização do tributo ambiental como modo complementar de coerção às medidas administrativas. Para Herrera MOLINA¹⁷³ esta seria uma medida inadequada de utilização dos tributos ecológicos, muito embora, segundo ele, a doutrina alemã entenda que, nestes casos, seria possível que a hipótese de incidência do tributo abarcasse atividade proibida.

5.4.3 Por sua Transgressão ao Princípio da Capacidade Contributiva

A principal crítica aos tributos ambientais decorre de sua possível afronta ao princípio da capacidade contributiva. A linha doutrinária¹⁷⁴ que adota esta posição defende que “a criação deste imposto teria como fundamento o princípio do ‘poluidor pagador’, isto é, um princípio que não teria como servir de pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, pode-se concluir que a criação de um imposto com

¹⁷¹ Ver nota de rodapé 84.

¹⁷² MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000. p.63.

¹⁷³ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000. p.63.

¹⁷⁴ FIGUEIREDO, Maria Fernanda Lemos de. Uma crítica à instituição do “imposto ecológico” com base no princípio do “poluidor pagador”. **Archê Interdisciplinar**. Rio de Janeiro, v.9, n. 27, p.133-158, 2000. p. 154.

estes fundamentos (...) seria inconstitucional por ferir o princípio da capacidade contributiva”.

Como é cediço, o princípio da capacidade contributiva é consagrado, no que tange aos impostos, no artigo 145, parágrafo 1º, da Magna Carta¹⁷⁵ e quer estabelecer que a imposição tributária fixada pela administração pública deve respeitar a capacidade econômica do contribuinte.

Segundo ZILVETI¹⁷⁶ este princípio pode ser observado sob dois aspectos conceituais, a atribuição de contribuição proporcional à capacidade econômica do contribuinte ou segundo o mínimo existencial. Observe-se.

(...) o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceita como capacidade contributiva, a divisão eqüitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.

(...)

Outra corrente doutrinária mais recente procura justificar o princípio da capacidade contributiva com a teoria do mínimo existencial, tratando de definir, primeiramente, quais são as necessidades básicas do cidadão, para dar ao legislador meios objetivos de respeitar o princípio da capacidade contributiva.

Em observância a este princípio, os tributos devem seguir certo critério para que, em respeito ao princípio da igualdade, que visa estabelecer tratamento diferenciado a contribuintes em situação desigual, por medida de justiça social, se

¹⁷⁵ Art. 145, 1º, da Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁷⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Capacidade contributiva e o mínimo existencial*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 36-47. p. 38.

possa aplicar a graduação do tributo segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

Faz-se, assim, necessário à determinação dos fatos econômicos (renda auferida, patrimônio acumulado e consumo) que seriam tributados, bem como de um critério de graduação que determine o montante proporcional a cada contribuinte.

Neste contexto, argumenta-se¹⁷⁷ que quando da aplicação dos tributos ambientais (de função extrafiscal) se verificaria a impossibilidade de cumprimento dos elementos acima especificados evidenciando-se, portanto, a total incompatibilidade de sua implementação e o cumprimento do princípio da capacidade contributiva.

Em entendimento contrário, se destacam na doutrina¹⁷⁸ posições que defendem a possibilidade de aplicação dos tributos ambientais de função extrafiscal.

Estas correntes doutrinárias apontam a superação do aparente conflito entre princípio da capacidade contributiva e a aplicação de tributos ambientais de função extrafiscal, baseando-se, principalmente, nos argumentos de que (a) o princípio da capacidade contributiva seria inaplicável aos tributos de função extrafiscal o qual, todavia, seria delimitado pela aplicação de outros princípios; ou

FIGUEIREDO, Maria Fernanda Lemos de. Uma crítica à instituição do "imposto ecológico" com base no princípio do "poluidor pagador". *Archè Interdisciplinar*. Rio de Janeiro, v.9, n. 27, p.133-158, 2000. p. 3.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 136. TIPKE, Klaus; MASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 63. MOLINA, Pedro M. Herrera. *Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000.p. 60.

(b) de que inexistente conflito entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva. Veja-se.

Para Luciano AMARO¹⁷⁹ a condicionante “sempre que possível” constante no § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal, pretende excepcionar este princípio em alguns casos, tais como, quando da necessidade de sua utilização para fins extrafiscais.¹⁸⁰

Segundo Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA¹⁸¹ a aplicação dos tributos extrafiscais estaria relacionada ao cumprimento, pelo Estado, de medidas sociais. Assim, não haveria que se falar em justiça fiscal e, conseqüentemente, em capacidade contributiva, pois, neste caso, o que se o Estado pretenderia seria aplicar outra espécie de justiça – a social –. Sendo assim, diante da não aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais, caberia seu controle de constitucionalidade pelo princípio da proporcionalidade.

Acompanha este entendimento Herrera MOLINA¹⁸² o qual afirma que “estas consideraciones no son incompatibles com la admisión de impuestos extrafiscales cuya estructura no responde al principio de capacidad económica, sino a un fin de ordenamiento.(...) En el caso de los impuestos extrafiscales deberá llevarse a cabo,

¹⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 136.

¹⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 81, informa que a capacidade contributiva deve ser mensurada de forma diferente em cada imposto, dependendo das suas possibilidades técnicas, lembrando que a que a ressalva visa compatibilizar a capacidade contributiva com a extrafiscalidade.

¹⁸¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 63.

¹⁸² MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000.p. 60.

más bien, un control de proporcionalidad.” Para o autor o princípio poluidor pagador determinaria como critério de imputação o próprio dano¹⁸³.

Casalta NABAIS¹⁸⁴ seguindo o entendimento acima apresentado, informa que os impostos extrafiscais e os benefícios fiscais que são utilizados como instrumento de política econômica social, e não fiscal, devem integrar inevitavelmente o direito econômico fiscal “e não o direito fiscal *tout court*. (...) Com efeito, tendo presentes nomeadamente as mencionadas idéias de selecção e flexibilidade, fácil concluir que a extrafiscalidade não pode ser objeto dos exigentes princípios ou limites constitucionais próprios do direito fiscal”.

Identifica, então, Casalta NABAIS¹⁸⁵ que as medidas (tributos ou incentivos e benefícios) de carácter extrafiscal serão delimitadas não pelo princípio da capacidade contributiva, mas pelos princípios da proibição do excesso e da proibição do arbítrio. Observe-se.

(...) a que as medidas de intervenção económica e social, em que a extrafiscalidade se concretiza, tenham por limites materiais os princípios da proibição do excesso, na medida que afectem posições justfundamentais dos particulares (sejam estes contribuintes, beneficiários ou terceiros, mormente concorrentes), e da proibição do arbítrio, e não o princípio da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva.

¹⁸³ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000. p. 43.

¹⁸⁴ NABAIS, José Casalta. A constituição fiscal portuguesa de 1976, sua evolução e seus desafios. **Cadernos de Direito Tributário**. São Paulo, n. 84, p.30-49, ? p. 39.

¹⁸⁵ NABAIS, José Casalta. A constituição fiscal portuguesa de 1976, sua evolução e seus desafios. **Cadernos de Direito Tributário**. São Paulo, n. 84, p.30-49, ? p. 40.

Helenilson PONTES¹⁸⁶, por sua vez, afirma que visando a coexistência dos princípios e objetivos constitucionais, bem como o alcance de cada princípio constitucional quando aplicado ao caso concreto, caberia a análise da situação sob a ótica do princípio da proporcionalidade e seus elementos constitutivos, quais sejam: a pertinência com o fim desejado, a necessidade e o conjunto de interesses em voga.

Desta forma, o princípio da proporcionalidade atuaria como 'princípio de coordenação'¹⁸⁷ e mediante sua aplicação se confirmaria a possibilidade de aplicar o princípio da capacidade contributiva nos tributos extrafiscais.

¹⁸⁶ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão**. São Paulo: LTr, pp.144-159, 1999. p. 152 e ss.

¹⁸⁷ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão**. São Paulo: LTr, pp.144-159, 1999. p. 157. Ante a relevância das lições preferidas, transcrevemos na seqüência: "Os princípios jurídicos desempenham funções axiológicas, teleológica e normogenética. Tais funções não são exclusivas, de modo que uma mesma norma-princípio pode exercer mais de uma função. É precisamente o que ocorre com o princípio da capacidade contributiva, a qual, a par de albergar um evidente valor de justiça tributária (função axiológica), constitui o fundamento último da regra tributária (função normogenética) bem como consubstancia um mandamento de busca máxima de justiça fiscal (função teleológica).

Ocorre que este não é o único princípio do sistema jurídico, nem esta é a única tarefa do Estado. O sistema jurídico alberga outros princípios e valores de observância obrigatória e outros fins a serem igualmente perseguidos pelo Estado. A questão reside em como conciliar os princípios jurídicos – tanto os que consubstanciam fins, como aqueles que albergam alta carga axiológica – no processo de aplicação-interpretação do Direito, mantendo a validade constitucional de todos os princípios colidentes. Com efeito, a capacidade contributiva é princípio que viabiliza, no âmbito tributário, a realização do princípio-objetivo de busca da solidariedade e justiça sociais inscritos no art. 3º. do Texto Constitucional. A ordem constitucional, todavia, além destes, protege outros valores, de ordem econômica (...).

O Estado quando edita uma regra tributária com objetivo extrafiscal, o faz após uma interpretação-aplicação dos demais princípios do sistema jurídico. (...) Necessário, portanto, que ao princípio da capacidade contributiva – e a finalidade e o valor por ele protegido – seja oposto aos demais princípios da ordem constitucional que eventualmente embasem a tributação extrafiscal.

(...) Observe-se que os princípios jurídicos encontram-se em colisão e não em conflito, notadamente porque a maior concretização de um, em detrimento do outro, não significa que exista incompatibilidade de significados dêonticos entre ambos, o que, caso ocorresse, levaria à perda de validade de um deles. Estão em mera colisão, isto é, chamado a decidir, define o interprete qual o princípio que, pelo peso assumido diante do caso concreto, melhor atende à regulação deste, atendidos os demais parâmetros constitucionais e não como mero exercício de arbítrio interpretativo. (...)

Verifica-se por fim que, de um modo ou de outro, evidencia-se uma forte corrente doutrinária que indica inexistir uma transgressão ao princípio da capacidade contributiva pelos tributos extrafiscais.¹⁸⁸

5.4.3.1 Capacidade Contributiva e Efeito Confiscatório

Em complementação, ao item anteriormente apresentado, cabe salientar que, em se entendendo aplicável ou não o princípio da capacidade contributiva aos tributos de função extrafiscal cabe, incondicionalmente, a observância dos limites constitucionais que impedem o efeito confiscatório situação esta expressamente vedada pela Constituição Federal¹⁸⁹, no inciso IV de seu artigo 150.

A proporcionalidade, como princípio jurídico de interpretação constitucional, possui estreita conexão com a idéia de concordância prática segundo a qual os bens jurídicos constitucionalmente protegidos devem ser coordenados no processo interpretativo de modo a restarem mantidos intactos os seus respectivos 'núcleos essenciais'. (...)

O resultado deste sopesamento demonstrará o grau de limitação que um princípio constitucional pode sofrer diante de outro princípio constitucional, sem que com isso aquele perca sua validade constitucional. (...)

O fundamento constitucional que justifica uma determinada tributação extrafiscal deve ser contrastado com o princípio da capacidade contributiva, segundo os critérios inerentes ao princípio da proporcionalidade. (...) Nega-se, com isso, a afirmação segundo a qual o princípio da capacidade contributiva não opera na tributação extrafiscal."

¹⁸⁸ Este assunto merece maiores estudo, devido a sua complexidade que escapa ao âmbito desta dissertação, entretanto, cita-se os trabalhos FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 364-376 e FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil: a contribuição de intervenção da emenda 33/2001**. In: MARINS, James. (Coord.). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá, p. 95-102, 2002., que indicam como alternativa a utilização das contribuições de intervenção no domínio econômico, as quais com certeza não afetariam o princípio da capacidade contributiva.

¹⁸⁹ "Artigo 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco."

5.4.4 O Princípio da Estrita Legalidade

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso II, prescreve que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Este princípio rege todo o ordenamento jurídico nacional, como um dos pilares da manutenção do Estado de Direito e da Democracia.

O princípio da legalidade, no campo específico da tributação, impõe que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei, como disposto tanto no inciso I do art. 150 da Magna Carta¹⁹⁰, como no artigo 97 do Código Tributário Nacional^{191 192}.

Quando o princípio acima estampado, é observado no tocante ao conteúdo da lei, recebe a denominação de princípio da tipicidade. Discorre Sacha CALMON¹⁹³ que as exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser

¹⁹⁰ Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Inciso I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹⁹¹ Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I, § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades; § 1º – Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe torna-lo mais oneroso; § 2º – Não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

¹⁹² As exceções são previstas no art. 153, § 1º da Constituição Federal e art. 97, incisos II e IV do CTN.

¹⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** (comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.200.

rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de tipificar a relação jurídico-tributária por inteiro.

Assim, diante da impossibilidade de se invocar outros elementos que não aqueles descritos na lei, qualificou-se a tipicidade tributária como cerrada ou fechada, a qual também ficou conhecida como da estrita legalidade. Esta característica da norma jurídica tributária indica ser necessário a enumeração exaustiva dos elementos constitutivos do tributo de forma que as figuras tributárias tenham conceitos determinados e fechados, não cabendo delegar ao Executivo o suprimento de qualquer lacuna.

A necessária observância ao princípio da estrita legalidade remeteria ainda à observância do disposto no art. 146, III da CF, que além de uma lei está a exigir, em casos especificados, lei complementar¹⁹⁴.

5.4.4.1 Críticas ao Princípio da Estrita Legalidade – e a Questão da Segurança Jurídica

A crítica apontada ao princípio da estrita legalidade decorre de sua origem positivista ou, positivista formalista e conceptualista, como querem alguns

⁹⁴ “ Art. 146 – Cabe à lei complementar:

...)III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

autores¹⁹⁵, que impõe um formalismo/positivismo exacerbado tomando a aplicação do direito inflexível e insuficiente¹⁹⁶.

Menezes CORDEIRO¹⁹⁷ bem demonstra, em sua análise, as limitações impostas pelo formalismo e pelo positivismo no domínio jurídico os quais, segundo o

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ? p. 95

¹⁹⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução: A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996., nota introdutória de A. Menezes Cordeiro, p. XX.

¹⁹⁷ Citamos, ante a relevância de suas indagações, CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução: A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996., nota introdutória de A. Menezes Cordeiro, p. XVI a XXIV.: "O formalismo e o positivismo, apresentados, respectivamente, como o predomínio de estruturas gnoseológicas de tipo neotantiano e como a recusa, na Ciência do Direito, de considerações não estritamente jurídico-positivas, constituem o grande lastro metodológico do século vinte. (...) O formalismo assenta numa gnoseologia pouco consentânea com os dados actuais da antropologia e da própria teoria do conhecimento. Na realidade, o conhecimento a priori tem sempre, subjacentes, quadros mentais comunicados ao exterior e, como tal, mutáveis, falíveis e sujeitos à crítica. Porventura mais importante do que a própria valoração filosófica global do formalismo é, no entanto, o concreto apontar de suas insuficiências, quando transposto para o domínio jurídico.

O primeiro óbice que se opõe ao formalismo reside na natureza histórico-cultural do Direito. Numa conquista da escola histórica contra o jusracionalismo antecedente, sabe-se que o Direito pertence a uma categoria de realidades dadas por paulatina evolução das sociedades. A sua configuração apresenta-se, pelo menos ao actual estágio dos conhecimentos humanos, como o produto de uma inabarcável complexidade causal que impossibilita, por completo, explicações integralmente lógicas ou racionais. Assim sendo, o Direito deve ser conhecido de modo directo, tal como se apresenta; uma sua apreensão priorística resulta impossível.

O segundo obstáculo reside na incapacidade do formalismo perante a riqueza de casos concretos. Na realidade, todas as construções formais assentam num discurso de grande abstracção e, como tal, marcado pela extrema redução das suas proposições. Quando invocadas para resolver casos concretos, tais como proposições mostram-se insuficientes: elas não comportam os elementos que lhes facultem acompanhar a diversidade de ocorrências e, daí, de soluções diferenciadas.

O positivismo, por seu turno, soçobra em quatro aspectos decisivos, todos eles reconhecidos. Em primeiro lugar, um positivismo cabal não admite – não pode admitir – a presença de lacunas. E, quando, levado pela evidência, acabe por aceita-las, não apresenta, para elas qualquer solução material: a tecturação da lacuna – operação que por excelência, exige o contributo máximo da Ciência do Direito – realizar-se-á, pois, à margem do pensamento jurídico.

Em tanto na mesma linha, verifica-se, depois, que o positivismo não tem meios para lidar com conceitos determinados, com normas em branco e, em geral, com proposições carecidas de preenchimento com afirmações: estas realidades, cada vez mais difundidas e utilizadas nos diversos sectores do ordenamento carecem, na verdade, de um tratamento que, por vezes, tem muito em comum com a tecturação das lacunas. E tal como nesta, também naquelas o *jus positum* pode não oferecer soluções operativas: o positivismo cairá, então no arbitrio do julgador. (...)

Finalmente, o juspositivismo detém-se perante a questão complexa mas inevitável das normas injustas. Desde logo, a ideia de 'injustiça' duma norma regularmente produzida é de difícil – quiçá impossível, apresentação para as orientações que, do *jus positum*, tenham uma concepção auto-suficiente: falece

autor, conduzem, ao contrário do que se tem entendido, a situações que inviabilizam o alcance e a garantia da pretendida segurança jurídica.

Cita o autor, em resumo, que sendo o Direito fruto das relações sociais, sua complexidade não poderia ser totalmente resumida em normas lógicas e racionalmente dispostas, que o formalismo possui grandes limitações frente as diversas variações possíveis de serem encontradas em casos concretos e, ainda, que positivismo não dispõe de alternativas quando se faz necessário afastar normas 'injustas'.

A doutrina nacional, atenta a estas considerações, é representada por Ricardo Lobo TORRES¹⁹⁸ que aponta a necessária adequação do princípio da legalidade a nova realidade social, onde o mencionado princípio deverá representar o equilíbrio entre a segurança jurídica e a justiça:

Hoje, com o refluxo dos positivismos de diferentes matizes, a questão da legalidade tributária passa a se colocar de outra forma. O novo relacionamento entre o Estado e Sociedade e a reaproximação entre o direito e ética conduzem a que a legalidade seja vista no contexto mais amplo do equilíbrio entre segurança jurídica e justiça, da sua ponderação com os demais princípios constitucionais, da emergência dos conceitos indeterminados e da interação entre os Poderes do Estado, já pela concretização normativa por parte do poder de regulamentar do Executivo, já pela judicialização das políticas públicas, inclusive fiscais e para-fiscais.

uma bitola que viabilize o juízo de 'injustiça'. De seguida, falta, ao positivismo a capacidade para, perante as injustiças ou inconveniências graves no Direito vigente, apontar soluções alternativas. (...)

Num paradoxo aparente em que as humanísticas são pródigas: o formalismo e o positivismo, tantas vezes preconizadas em nome da segurança do Direito acabam por surgir como importantes factores de insegurança." (grifamos)

¹⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ?p. 96.

Vale mencionar que para Ricardo Lobo TORRES teria ocorrido uma alteração na compreensão do que seria a segurança jurídica¹⁹⁹. Segundo o autor, no Estado Liberal a segurança jurídica se traduzia na proteção dos direitos individuais, no Estado do Bem-Estar Social teríamos a segurança social, conferida pela seguridade social e, por fim, na sociedade Pós-Social ou Subsidiária, como prefere o autor, a segurança jurídica seria conferida pelo seguro social.

Como o seguro social não se relaciona com a violação de direitos, mas com os riscos da vida, indica o autor que, a atual insegurança social deveria ser aliviada por meio da aplicação de mecanismos de segurança social, econômica e ambiental.

5.4.4.2 O Princípio da Estrita Legalidade e os Conceitos Indeterminados

A principal característica dos tributos ambientais é, como mencionado, sua capacidade de influenciar o comportamento do poluidor²⁰⁰. Para tanto, deverá impor determinadas exigências que tomarão por base as características da atividade exercida pelo agente poluidor.

Como o princípio da estrita legalidade exige que a legislação tributária seja exaustiva para que se cumpra esta determinação, no que tange aos tributos ambientais, se faz necessário à elaboração de uma legislação, por atividade, com o preenchimento de todos os elementos da norma jurídica tributária, com indicação de

¹⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e riscos sociais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ? p. 101.

²⁰⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 99.

todos os comportamentos possíveis de serem realizados pelo sujeito passivo, bem como uma revisão constante da mesma, que atualize os critérios tecnológicos e comportamentais de cada tipo de atividade.

Uma vez que o tributo ambiental pretende induzir a mudança de comportamento do poluidor seria imprescindível, ainda, a variação dos elementos constitutivos do tributo, que se alterariam conforme a modificação do comportamento de determinado sujeito.

Esta situação, como se pode imaginar, traz dificuldades não apenas quanto a implementação dos tributos ambientais, mas também a manutenção de sua eficácia, pois, a constante atualização legal, ao mesmo tempo que seria imprescindível, seria dispendiosa aos cofres públicos.

Para a doutrina estrangeira²⁰¹ o cumprimento deste princípio constitucional é o que apresenta as maiores dificuldades à utilização dos tributos ambientais.

Na doutrina nacional²⁰², todavia, existem posições que entendem que o princípio da estrita legalidade deveria ser afastado nos casos em que se faz necessário a utilização de conceitos indeterminados. Para ilustrar esta situação cita-se Ricardo Lobo TORRES²⁰³:

²⁰¹ OBERSON, Xavier. Some legal issues raised by eco-taxes. In: CONGRESS OF THE INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, 47 th, 1993, Florence, Italy. **Environmental taxes and charges**. The Hague: Kluwer Law International, 1995, v. 18d. p.21.

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ?p. 103; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 112.

²⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ?p. 96 e 103.

Supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tomasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida.
(...)

No Brasil a profunda reforma do estado operada nos últimos anos, com o objetivo precípuo de adapta-lo à sociedade de risco, tem levado à recente criação de inúmeros ingressos financeiros que devem ser examinados sob a ótica que repulsa a idéia de legalidade 'estrita', pois incidem sobre atividades extremamente complexas e cambiantes tecnologicamente, que tomaram impossível o fechamento de conceitos indeterminados em que se expressam os respectivos fatos geradores, tudo o que conduz à atividade regulamentar da Administração Pública e à judicialização da política. (destaque no original)

Nestes casos, como menciona o autor, seria possível utilizar-se da atividade regulamentar da Administração Pública para suprir as lacunas apresentadas pelos conceitos indeterminados e com o Poder Judiciário para controlar a discricionariedade do órgão público.

Contribui com a análise deste tema Casalta NABAIS²⁰⁴ que assim informa:

Por outro lado, a lei deve levar a disciplina *essencial* de cada imposto tão longe quanto possível. O que, à semelhança do que ocorre noutros domínios objecto duma legalidade qualificada (como é o caso dos direitos fundamentais), não impede em absoluto que a mesma, momento por razões de praticabilidade em que sobressai a luta eficaz contra a fraude e a evasão fiscais, utilize nesse domínio conceitos indeterminados ou se socorra mesma da atribuição de discricionariedade à administração fiscal, ou que, por interferência de outros princípios, como da autonomia local ou da igualdade fiscal, delegue certos aspectos dos elementos essenciais dos impostos no poder normativo das autarquias locais ou admita mesmo o recurso à analogia.

²⁰⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p. 685.

Aponta-se, ainda, o fato de que, mesmo que superada a exigência do cumprimento do princípio da estrita legalidade, a utilização de conceitos indeterminados não possibilitariam a subsunção do fato a norma, ficando sua definição a mercê de uma resolução discricionária.

Esta situação de insegurança, contudo, não se justifica para Karl LARENZ²⁰⁵ pois seria possível a aplicação, no lugar da subsunção, de uma coordenação de fatores baseados na comparação e na ponderação valorativa, o que conduziria a observação da consequência jurídica, tal qual na subsunção. Observe-se suas considerações:

O temor em aceitar que se não pode subsumir aos 'conceitos vagos' funda-se na opinião de que então só seria possível uma resolução irracional, uma pura decisão. Mas isto não é assim, segundo a opinião aqui defendida. Na maioria dos casos não se oferecerá todavia qualquer dúvida, porque são casos típicos, exemplares. Em outros casos, ajuda a comparação com casos dessa espécie ou com casos já resolvidos. Se resultar que entre os casos comparados não existe qualquer diferença relevante para a apreciação, é pertinente uma analogia; mas se resultarem tais diferenças, deve-se rejeitá-la. Apenas uma minoria em vias de desaparecimento dos casos está tão rigidamente 'na fronteira' que só lhe resta a pura decisão; então há que tomá-la. O mesmo vale para as descrições de tipos e para as pautas carecidas de preenchimento, como por exemplo o cuidado a requerer (aqui e agora). De modo nenhum começa aqui em todos os casos logo o âmbito da pura decisão; no lugar da subsunção entra somente uma coordenação que assente na comparação e na ponderação valorativa. Também nestes casos o procedimento é 'dedutivo', na medida em que é uma norma legal que constitui o ponto de partida, é dela que se extrai a consequência jurídica; só os passos intermediários necessários são de natureza diversa da que exige o modelo da subsunção.

²⁰⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução: José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 219.

O procedimento apontado por Karl LARENZ, todavia, conduz ao exercício do poder regulamentar da Administração Pública e da chamada Judicialização da Política.

5.4.4.2.1 A Regulamentação pela Administração Pública

Considerando as premissas, acima mencionadas, que identificam a possibilidade de implementação do tributo ambiental, mediante a utilização de conceitos indeterminados, vislumbra-se a delegação às autoridades executivas da responsabilidade de preencher determinados elementos da norma jurídica tributária, sempre que necessário.

A administração pública exerceria, deste modo, a atividade regulamentar atuando na interpretação e complementação da regra impositiva das normas de conceito indeterminado, a qual estaria sob a garantia do controle judicial.

José Domingues de OLIVEIRA²⁰⁶ compreende que esta forma de atuação permitiria uma outorga de flexibilidade do Legislador ao Administrador, cujo controle seria garantido pelo Poder Judiciário. Esta relação não apenas homenagearia a separação de poderes, como estabeleceria um harmonioso equilíbrio entre eles.

Cabe mencionar, entretanto, que as regras de interpretação da norma jurídica tributária encontram-se, atualmente, determinadas pelo Código Tributário

²⁰⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 118.

Nacional (art. 99, 107 a 112)²⁰⁷ as quais notadamente sofrem influência do princípio da estrita legalidade.

Sendo assim, para que se dê a devida interpretação, pela Administração Pública, das normas tributárias que possuem conceitos indeterminados, no que diz respeito aos tributos ambientais, se torna imperioso o aprimoramento do teor das regras interpretativas constantes em nosso ordenamento jurídico.

²⁰⁷ “Art. 99 – O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei;

(...)

Art. 107 – A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo;

Art. 108 – Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade;

§ 1º – O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei;

§ 2º – O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido;

Art. 109 – Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários;

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privados, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias;

Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias;

Art. 112 – A lei tributária que define infrações, ou que lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quando:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

5.4.4.2.2 O Judiciário e sua Função Política

Tem-se apontado na doutrina pátria²⁰⁸ que a Constituição Federal de 1988 teria reservado ao Poder Judiciário, além de sua atividade natural, um papel eminentemente político.

Desde então, não caberia ao Judiciário apenas aplicar a norma ao caso concreto, de modo formalista, mas, também, “adaptá-la, integrar a ordem jurídica e, até, examinar a norma legal diante de padrões principiológicos de assento constitucional.”²⁰⁹

Segundo Ricardo Lobo TORRES²¹⁰ esta abertura conferida ao Poder Judiciário, possibilita que o Juiz utilizando-se dos instrumentos da razoabilidade, da proporcionalidade e da moralidade possa atuar como um agente de transformações sociais. Isso se daria por meio do exercício da nova opção oferecida ao Poder Judiciário de interferir sobre “questões políticas insistas à elaboração Legislativa”²¹¹. Trata-se da chamada judicialização da política.

Este entendimento nos parece estar em consonância com a posição de Karl LARENZ²¹². Segundo ele o processo de dedução, da maior parte das decisões judiciais, que decorrem de uma subsunção lógica é em geral inadequado, sendo

²⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e riscos sociais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ? p. 99

²⁰⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *O sistema judiciário brasileiro e a reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 32.

²¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e riscos sociais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ? p. 99.

²¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária* *ob. cit.* p. 99.

²¹² LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução: José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 185.

necessário compreender que a norma contida no texto da lei é apenas o ponto de partida para a construção de uma “norma decisória”, aquela que após a intervenção do Juiz poderia ser aplicada ao caso concreto.

No que tange a “judicialização da política” no campo do direito tributário, aponta, ainda, Ricardo Lobo TORRES²¹³ o seu crescente desenvolvimento, o que se dá em razão do “descompasso entre a Constituição Tributária e as necessidades do País”.

Nas questões relacionadas a política fiscal “o Poder Judiciário passa a controlar não só a constitucionalidade da lei formal, mas também as políticas públicas compreendidas no exercício da faculdade regulamentar, principalmente no campo da parafiscalidade e extrafiscalidade.”²¹⁴

5.5 O PROBLEMA DA AFETAÇÃO DA RECEITA

A regra constitucional orçamentária impõe o princípio da não-vinculação da receita, consagrado no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal²¹⁵, o qual constitui um impedimento a destinação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa.

²¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária ob. cit.* p. 99

²¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ? p. 100.

²¹⁵ “Art. 167. São vedados: IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição de produto da arrecadação dos impostos a que se refere o artigo 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantia às operações de crédito por antecipação de receita prevista no art. 165, parágrafo 8º., bem assim o disposto no parágrafo 4º. deste artigo”.

Como é de conhecimento, a referida imposição constitucional não é matéria afeta ao direito tributário, tendo em vista que a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para a qualificação da obrigação tributária (art. 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional).

Entretanto, muito se tem discutido sobre a melhora ou não da eficácia do tributo ambiental ante a possibilidade de se afetar a receita advinda do recolhimento destes tributos, razão pela qual, se traz a lume esta questão.

Na doutrina nacional, aponta José Domingues de OLIVEIRA²¹⁶ ser a constitucionalização deste princípio um equívoco, pois, além desta ter natureza contábil afeto a técnica financeira, não comporta a discricionariedade com que o administrador financeiro deveria contar, para realizar as liberações de verbas orçamentárias na medida em que estas se fizessem necessárias.

No entender deste autor, a desconstitucionalização deste princípio representaria a verdadeira evolução do direito constitucional, em especial, porque daria ao Legislador a liberdade de afetar ou não a receita tributária.

É que a não-afetação briga com o princípio da proporcionalidade. Estorva a ponderação do Legislador sobre a criação de um imposto, ou de uma nova incidência ou graduação extrafiscal, para dimensionar a necessidade de adequação e suficiência dos recursos previstos à satisfação do fim cogitado (não apenas com o fim genericamente, que é sempre público, mas a finalidade específica de atender a um valor constitucional), cotejando o projeto com a necessidade que intenta atender.²¹⁷

²¹⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 124.

²¹⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 128.

O relatório da OECD²¹⁸, por sua vez, entende que não existindo a possibilidade de se afetar a receita, como opção, se poderia pré-afetar os tributos ambientais:

La cuestion de la utilizacion de los ingresos proporcionales por los impuestos medioambientales no difere em principio de la referente a otros ingresos producidos por cualquier outro impuesto. Em la práctica, sin embargo, há sido muy corriente el 'pre afectar' los ingresos de los impuestos medioambientales a gastos implicados em las medidas de políticas medioambiental, o bien es utilizarles para crear ingresos para los fondos o agencias del médio ambiente.

Contudo, o referido relatório sugere analisar a possibilidade de afetação da receita ou a necessidade de sua pré-afetação sob os seguintes aspectos: (a) a real necessidade de afetar os ingressos decorrentes de tributos ambientais – com a indicação de um motivo para tanto, (b) saber se é preciso financiar os gastos correspondentes às medidas de prevenção com os valores decorrentes da arrecadação dos tributos ambientais.

É apontado pelo relatório da OECD que, do ponto de vista conservador, a afetação da receita se mostra ineficaz na tomada de decisões fiscais. Isso porque, em longo prazo, os ingressos podem ultrapassar as necessidades de gastos. Assim, se se mantém a afetação da receita dos tributos ambientais isso pode, no decorrer do tempo, determinar uma política fiscal ou de investimentos na proteção ambiental com base no ingresso destas receitas e não com base nos custos e benefícios gerados por tal receita.

²¹⁸ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 73 e 74.

A adoção desta medida ressalta o relatório da OECD, pode acabar criando distorções quanto a imposição tributária de tais tributos que, correm o risco de serem ditados pelas necessidades de ingresso de receita para certos gastos públicos e não para atingir o equilíbrio entre custo e benefícios de determinados impostos.

Segundo o relatório, não haveria razões para se crer que "la afectación de los ingresos provenientes de los impuestos medioambientales conduzca a niveles apropiados de gastos tendentes a mejorar el medioambiente, ni a tipos apropiados de impuestos medioambientales"²¹⁹.

De todo modo, indica-se como vantagens, a reciclagem dos ingressos em certas áreas durante um período limitado e o fato de conferir as autoridades locais certo grau de autonomia.

No caso de eventual aplicação da afetação da receita, a experiência internacional²²⁰ tem demonstrado que, seriam necessários que fossem criados fundos específicos, destinados à determinada atividade e não, fundos genéricos destinados, de forma ampla, a proteção ambiental, os quais dificultam a análise da transparência da utilização destes recursos.

Um critério indicado, por aquele organismo internacional, é o da criação de programas para os quais os contribuintes deveriam contribuir para cobrir os custos com os gastos presumidos em proporção aos benefícios que recebem dos mesmos.

²¹⁹ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 74.

²²⁰ ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Paris, 1994. p. 104.

Contudo, quando os programas são genéricos e seus benefícios são distribuídos amplamente, esta medida se tomaria de difícil aplicação.

Este critério, contudo, pareceria mais interessante a determinados setores. Caberia, então, sua aplicação setorial – por região, no caso de tributos destinados a financiar gastos locais com meio ambiente, ou por setor de atividade. Nestes casos, entretanto, em respeito ao princípio do poluidor pagador o ingresso das receitas não poderia decorrer de fundos genéricos.

Conforme afirma Jorge HERNANDEZ²²¹ somente a afetação *stritu sensu*, não viola tal princípio, pois, neste caso, seria o próprio poluidor que estaria respondendo pelos gastos com a reparação do dano ambiental. Como bem salienta, o princípio proíbe ajudas financeiras estatais, pois, supõe que estas decorrem de fundos genéricos e porque atentam contra a responsabilidade individual do agente contaminador.

No entendimento deste autor, entretanto, as desvantagens e distorções decorrentes da utilização da afetação da receita²²², em longo prazo, são “razones por demás suficientes para concluir entonces, que la política tributaria del medio ambiente debe erradicar el fenómeno de la afectación por las vulneraciones estudiadas a las técnicas tributaria y presupuestaria.”²²³

²²¹HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998. p. 108.

²²² Pode-se dizer que se aplicado a modalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico, sugerida pela doutrina indicada na nota 187, restaria superado este problema uma vez que sua destinação deve ser específica.

²²³HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento ob. cit.** p. 109.

5.6 A INTRODUÇÃO DO ELEMENTO ECOLÓGICO NOS TRIBUTOS VIGENTES – UMA ALTERNATIVA

Em conjunto com o desenvolvimento de reflexões acerca da instituição de tributos ambientais, tem-se desenvolvido o entendimento segundo o qual se faz necessário acrescentar na estrutura dos tributos vigentes o denominado “elemento ecológico”²²⁴.

Esta posição, entretanto, não exclui o entendimento do necessário desenvolvimento e instituição de tributos ambientais. O que se pretende é que se possam desenvolver políticas de implementação imediata enquanto se desenvolvem mecanismos de tributação ambientais.

Importante destacar, como já mencionado, a diferença reconhecida na doutrina de que a inclusão de elementos ambientais em figuras tributárias existentes, não caracterizaria aquele como um tributo ambiental.²²⁵ Esta diferença pretende tomar clara a fundamentação e interpretação da norma jurídica tributária e diferenciar os tributos de finalidade ecológica daqueles que produzem algum efeito sobre a proteção ambiental.

²²⁴ ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1995., p. 4

²²⁵ HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Editorial Comares, 1998. p. 110; ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1995., p. 4.

6. CONCLUSÃO

O desenvolvimento deste trabalho foi realizado com base no levantamento bibliográfico de material pertinente ao tema proposto. Cabe mencionar, contudo, que a doutrina nacional possui poucas referências que tratam especificamente sobre esta matéria, de um modo geral suas referências fazem menção sobre a possibilidade de se utilizar os instrumentos fiscais, sem com isso, ingressar em sua análise propriamente dita. Pode-se dizer, assim, que poucas referências alcançaram um aprofundamento do tema ou ainda uma abordagem mais abrangente.²²⁶ Este fator embora não seja enaltecedor comprova que mesmo não sendo este um assunto exatamente novo merece, ainda, especial atenção da doutrina pátria.

O objetivo geral deste trabalho, como já especificado na introdução, foi a identificação da base teórica que daria suporte ou inviabilizaria a pretensão de se utilizar os instrumentos tributários para a proteção do ambiente, em nosso ordenamento jurídico. Na intenção de seguir os limites previamente estabelecidos, não foram incluídos tópicos que muito embora de interesse e relevância avançariam para análise dos instrumentos fiscais mais indicados ou mesmo sua formação estrutural.

²²⁶ Destaca-se na doutrina tributária nacional o pioneiro livro de OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999; bem como, a coletânea, lançada recentemente de MARINS, James. (Coord). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2002. De grande colaboração também os trabalhos do economista Ronaldo Seroa da Motta.

Entendeu-se, assim, ser necessário apresentar preliminarmente considerações acerca do papel do Estado e mesmo da delimitação do papel do direito ambiental quando em interação com outros ramos do direito. Buscou-se, com isso, localizar a grandeza e o alcance do papel da defesa ambiental no ordenamento jurídico nacional. Este capítulo acabou por evidenciar o caráter ativo conferido ao Estado, na atualidade, e a importante função norteadora da defesa ambiental na atividade econômica. Esta situação confere, portanto, importante destaque à participação do Estado na implementação de políticas públicas que permitam o alcance da traçada justiça social. Identifica-se, também, a relevância da defesa ambiental que tem confirmada sua característica (ou função) delimitadora da atividade econômica.

O segundo capítulo aborda a questão da necessária internalização do custo ambiental do desenvolvimento e demonstra que o equilíbrio entre o desenvolvimento e meio ambiente se traduz no alcance da justiça social e na reconstrução da dignidade humana, em sentido amplo.

Essa temática traz à tona a importância do estudo e da condução à implementação de novos instrumentos de proteção ambiental – dentre os quais, destaca-se aquele que é objeto deste trabalho – os instrumentos fiscais. Afinal, eles são indicados como aptos a realizar a internalização dos custos ambientais e, talvez, ser o instrumento capaz de proporcionar o equilíbrio almejado.

Visando contextualizar tais instrumentos, fez-se necessário traçar um quadro geral de suas características, tais como: modalidades, as vantagens e

desvantagens frente aos instrumentos de comando e controle, sua eficácia e os princípios diretivos mencionados como necessários a sua eventual implementação.

Esta pretensão foi desenvolvida no terceiro capítulo onde se comprova o fato de que: a) instrumentos fiscais não podem ser identificados como melhores ou mais eficazes que as normas de comando e controle; b) estes instrumentos devem ser vistos como complementares as normas de comando e controle; c) sua atuação, diferente das normas de comando e controle, pretende se dar na condução a uma mudança de comportamento dos agentes poluidores; d) sua implementação não seria incompatível com as normas de comando e controle.

No quarto capítulo, se apresentam as críticas que afirmam que os tributos ambientais seriam inviáveis de ser implementados no ordenamento jurídico nacional. São também apontados os estudos realizados que apresentam argumentos que demonstram a superação das limitações indicadas pela doutrina contrária. Quanto a este aspecto se evidencia a real possibilidade de utilização dos instrumentos fiscais em uma política de meio ambiente.

Por fim, pode-se concluir que os objetivos traçados para este trabalho foram alcançados. Como já mencionado, a contribuição que se pretendeu dar era a de sistematização e indicação das bases teóricas que possibilitassem considerar ou não a implementação de uma política tributária de meio ambiente. Não se pretendeu esgotar a matéria, pretensão muito além do tema proposto. Vale ressaltar, contudo, que a finalização deste trabalho somente se dará com a comprovação de sua continuidade pela doutrina pátria.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Fabiola Santos. A responsabilidade civil e o princípio do poluidor-pagador. **Revista da Esmape**. Recife, v. 4, n.9, p. 159-175, jan./jun. 1999.

ALMEIDA, Leila Tendrih de Freitas. Políticas de desenvolvimento e meio ambiente: os incentivos fiscais na Amazônia. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v.3,n.4,p.30-33, outubro/dezembro 1989.

ALMEIDA, Luciana Togeiro. **Política ambiental: uma análise econômica**. Campinas: Fundação Editora da Unesp, 1998.

ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación el derecho tributário. In: MARINS, James. (Coord.). **Tributação e Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, p. 11-93, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ANDRADE, Rodrigo F. Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 36. p. 163-183, jul./set. 2001.

ANTÓN, Fernando Serrano. La protección fiscal del medio ambiente en la unión europea: el impuesto comunitario sobre productos energéticos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 74, pp.128-149.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Dano ambiental: uma abordagem conceitual**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2000.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 6.ed. rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002.

ARAÚJO, Claudia Rezende Machado de. Extrafiscalidade. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 33, n. 132, p. 329-334, out./dez. 1996.

ARAUJO, Suely M. V. Guimarães. A taxa de fiscalização ambiental e a lei n.º 9.960/00. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 19, p. 82-89, jul./set., 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 2. tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** [S.l.] : Almedina, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 1951.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 14.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 15.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

BAPTISTE, Luis Guillermo; HERNANDEZ, Sarah. Elementos para la valoración económica de la biodiversidad colombiana. In: FRÓREZ, Margarita. **Diversidad biológica y cultural: ritos e propuestas desde América Latina.** Bogotá: ILSA, p. 117-129, 1998.

BARBOSA CORREA, Walter. Tensão entre o direito de tributar e poder de tributar no direito tributário brasileiro. In: MACHADO, Brandão. (Coord.) **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.** São Paulo: Saraiva, p.205-218, 1984.

BARRETO, Aires. Vedação ao efeito confisco. **Revista de Direito Tributário.** [São Paulo] n. 64, p. 96-106, s.d.

BARTELMUS, Peter. A contabilidade verde para o desenvolvimento sustentável. In: MAY, Peter Herman; MOTTA, Ronaldo Seroa da. (orgs.) **Valorando a natureza: análise econômica para o desenvolvimento sustentável.** Rio de Janeiro: Campus, p.157-175, ?.

BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma constituição econômica? **Revista de Direito Constitucional e Internacional.** n. 39. p. 89-96, abr./jun. 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1963.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário.** São Paulo: Lejus, 1999.

BENJAMIN, Antonio Herman V.. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman V.. (Coord.) **Dano ambiental,**

prevenção, reparação e repressão. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 226-236, 1993.

BENJAMIN, Antônio Herman V.. Os princípios do estudo de impacto ambiental como limites da discricionariedade administrativa. **Revista Forense**. n. 317, p. 32, ?.

BERGEL, Salvador Darío. Desarrollo sustentable y medio ambiente: la perspectiva latino-americana. **Revista del Derecho Industrial: Derecho Ambiental**. Talcahuano: Ediciones Depalma Buenos Aires, n. 41, a. 4, p. 303-344, may./ agost. 1992.

BERLIRI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, v.II, 1971.

BINSWANGER, Hans Cristoph. Fazendo a sustentabilidade funcionar. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 41-55.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: por um direito constitucional de luta e resistência por uma nova hermenêutica por uma repolitização da legitimidade**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A, 1969.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BORGES, Roxana Cardoso B. Direito ambiental e teoria jurídica no final do século XX In: VARELLA, Marcelo Dias. BORGES, Roxana Cardoso B. (Orgs.). **O novo em direito ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 11-32.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Extrafiscalidade, desenvolvimento econômico e justiça social. **Cadernos de Direito Econômico e Empresarial**. São Paulo, n. 73, p. 333-337, jan./mar. 1985.

BUBNALITIC, Karen; LEEUW, Lou de. Can our taxation system support "new" sustainable industries? The argument for ecotax. **Environmental and planning law journal**. v.16, i2, p.140 (1), April 1999.

BUCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n.º 39, p. 09-21, jul./ago. 2001.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.

CAMPOS, Arruda; RIBEIRO, Ana Cândida de Paula. **O desenvolvimento sustentável como diretriz da atividade econômica**. Revista de Direito Ambiental. São Paulo, n. 26, p. 77-91, abr./jun. 2002.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução: A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANO, Guillermo J.. **Derecho, política y administración ambientales**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1978.

CANOTILHO, Gomes Joaquim; MOREIRA, Vidal. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. V. I, 2ª. Ed., Coimbra Editora: Coimbra, 1984,

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. 2.ed. [Coimbra]: Coimbra Editora, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito do ambiente e crítica da razão cínica das normas jurídicas. **Revista de Direito do Ambiente e Ordenamento do Território**, Lisboa, n.º 1, p. 97-99, setembro, 1995.

CANTALAPIEDRA, Santiago Álvarez. La evaluación de la satisfacción de las necesidades: en torno a los indicadores del bienestar. In: DUBOIS, Alfonso.; MILLÁN, Juan Luis.; ROCA, Jordi. (Coords.). **Capitalismo, desigualdades y degradación ambiental: VII Jornadas de economía crítica**. Barcelona: Icaria editorial, p. 153-166, 2001.

CAPRA, Fritjof. **A teia da vida**: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos. Tradução: Newton Roberval Eicheberg. São Paulo: Cultrix, 1996.

CAPRA, Fritjof. **As conexões ocultas**: ciência para uma vida sustentável. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Cultrix, 2002.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARRAZA, Roque Antonio. Natureza jurídica da "compensação financeira pela exploração de recursos minerais": sua manifesta inconstitucionalidade. **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados**. São Paulo, v.149, p.9-52, junho de 1996

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASTILHO, Paulo Cesar de Baria. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CAUBET, Christian Guy. A irresistível ascensão do comércio internacional: o meio ambiente fora da lei? **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 22. p.81-99, abr./jun. 2001.

CAVALCANTI, Clóvis. Política de governo para o desenvolvimento sustentável: uma introdução ao tema e a esta obra coletiva. In: CAVALCANTI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, e desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 21-40.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do estado frente à atividade econômica. **Revista Trimestral de Direito Pública**. São Paulo. n. 20, p. 67-75, ?.

CLAUDINO, Antonio. O desenvolvimento sustentado e os pressupostos para uma sociedade eco-sustentada. **Revista de Direitos Difusos**. São Paulo, v. 6, p. 769-784, Abril, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** (comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COMUNE, Antônio Evaldo. Meio ambiente, economia e economistas: uma breve discussão. In: May, Peter Herman., MOTTA, Ronaldo Serôa da. (Org.). **Valorando a natureza: análise econômica para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: Campus. ?.

CONFERENZA INTERNAZIONALE INTERNATIONAL COURT OF THE ENVIRONMENT FOUNDATION (ICEF), VII, 1997, Paestum. Ambiente e cultura: patrimonio commune dell'umanità. BUGLIONE, E. **Environmental taxation and local government: recent developments in Italy**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, pp. 143-153, 1999.

CONGRESS OF THE INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, 47 th, 1993, Florence, Italy. **Environmental taxes and charges**. The Hague: Kluwer Law International, 1995, v. 18d.

CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, XIII, São Paulo, ?. Mesa de Debates "C": Tributação, ecologia e meio ambiente. **Revista de Direito Tributário**, n.º 78.

CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL, 3, 1999, São Paulo, SP. A proteção jurídica das florestas tropicais. MUJICA, Sergio; SWIFT, Byron. **El "gravamen ecológico" – un gravamen real para asegurar la conservación de tierras privadas en países de Latinoamérica**. São Paulo : IMESP, pp. 389-399, 1999.

CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL, 4, 2000, São Paulo, SP. Agricultura e meio ambiente. AMARAL, Paulo Henrique. **Tributação ambiental**. São-Paulo: IMESP, pp. 377-391, 2000.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcidez Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. n. 55.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: PASSOS DE FREITAS, Vladimir (Org.) **Direito ambiental em evolução**. Curitiba: Juruá, 1998.

COYNE, John. Economic concepts and environmental concerns: issues within the greenig of business. In: **Business and the environment: implications of the new envirimentalism**. [London] : Paul Chapman Publishings Ltd., p. 40-54, ?.

CROSS, Gerry. **Does only the careless polluter pay? A fresh examination of the nature of private nuisance**. London: Law Publishers, 1995.

DALY, Herman E. Políticas para o desenvolvimento sustentável. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 179-192.

DENARI, Zelmo. O tributo a serviço da natureza. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 36, p.54-61, jan./fev., 2001.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DIAZ, Antonio Lopes. Las modalidades de la fiscalidad ambiental. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira (Coord.). **Estudos em homenagem a Gerado Ataliba, I : direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997. p.15-43.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

ERIKSON, Karl-Erik. Ciência para o desenvolvimento sustentável. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 93-103.

FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “confisco” tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 80, p. 7-19, ?.

FARIA, Werther R. **Constituição econômica: liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

FAUCHALD, Ole Kristian. **Environmental taxes and trade discrimination**. London: Kluwer Law International, 1998.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Liberdade e tributação: a questão do bem comum**. [http:// www. hottopos.com/](http://www.hottopos.com/) - Convenit Selecta IV. Publisher: Raimundus-Lullus-Institut, Albert Ludwigs: Universität Freiburg, 2000.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil: a contribuição de intervenção da emenda 33/2001. In: MARINS, James. (Coord.). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá, p. 95-102, 2002.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 364-376.

FERREIRA, Leila da Costa; VIOLA, Eduardo. (orgs.) **Incertezas da sustentabilidade na globalização**. Campinas: Editora Unicamp, 1996.

FIGUEIREDO, Maria Fernanda Lemos de. Uma crítica à instituição do "imposto ecológico" com base no princípio do "poluidor pagador". **Archê Interdisciplinar**. Rio de Janeiro, v.9, n. 27, p.133-158, 2000.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2000.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 2.ed.ampl. São Paulo: Saraiva, 2001.

FOLADORI, Guillermo. **Limites ao desenvolvimento sustentável**. Tradução: Marise Manoel. Campinas: Imprensa Oficial, 2001.

FRANCO, António L. Sousa. **Ambiente e desenvolvimento**. In: Textos Ambiente. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 1994.

GOMES, Luís Roberto. Princípios constitucionais de proteção ao meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo. n. 16, p. 164-191, out./dez. 1999.

GORDILLO, Agustin. **Princípios gerais de direito público**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. Tradução: Marco Aurélio Greco, Revisão Reilda Meira, 1977.

GOULET, Denis. Desenvolvimento autêntico: fazendo-o funcionar. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 72-82.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 7.ed.rev.atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura 'sui generis'**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRIEG-GRAN, Maryanne. **Fiscal incentives for biodiversity conservation: the ICMS ecológico in Brazil**. London: International Institute for Environment and Development, 2000. Discussion Paper 00-01.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Intervenção do estado na economia. **Revista Trimestral de Direito Público**. [São Paulo], n. 14, p.52-66, ?.

GUIMARÃES, Luiz Cláudio. Direito ambiental e extrafiscalidade dos impostos no direito tributário brasileiro. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**, Bahia, n.5, p. 345-357, jan. 1996/dez. 1997, edição especial.

GUTBERLET, Jutta. Desenvolvimento desigual: impasses para a sustentabilidade. **Pesquisas**. n. 14. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1998.

GUTBERLET, Jutta. Produção industrial e política ambiental: experiências de São Paulo e Minas Gerais. **Pesquisas**. n. 7. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1996.

HART, Herbert L.A. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1994.

HAWKE, Neil. A legal environment for sustainable development. In: **Business and the environment: implications of the new environmentalism**. [London]: Paul Chapman Publishings Ltd., p. 75-83, ?.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998.

HESSE, Conrado. Significado de los derechos fundamentales. In: BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE (Coords.). **Manual de derecho constitucional**. Madrid: Instituto Vasco de Administración Pública e Marcial Pons, 1996. p. 83-115.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HINOSTROZA, M.; GUERRA, S. M-G. Questões ambientais e implicações econômicas: visão introdutória. **Revista de Direito Ambiental**. v.2, p.91-111, abr./jun. 1996.

HINOSTROZA, M.; GUERRA, S. M-G. Questões ambientais e implicações econômicas: visão introdutória. **Revista de Direito Ambiental**. n.8, p.84-106, out./dez. 1997.

HOGAN, Daniel Joseph; VIEIRA, Paulo Freire. (orgs.) **Dilemas socioambientais e desenvolvimento sustentável**. 2. ed. Campinas: Editora Unicamp, 1995.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JENKINS, Glenn; LAMECH, Ranjit. **Green taxes and incentive policies: an international perspective**. California: International Center for Economic Growth; Harvard Institute for International Development, 1994.

JUNIOR, Carrion. Imposto verde: uma saída. **Ecologia e Desenvolvimento**. São Paulo, v.2,n.18, p.38, agost. 1992.

JUSMET, Jordi Roca. El debate sobre el crecimiento económico desde la perspectiva de la sostenibilidad y la equidad. In: DUBOIS, Alfonso.; MILLÁN, Juan Luis.; ROCA, Jordi. (Coords.). **Capitalismo, desigualdades y degradación ambiental: VII Jornadas de economía crítica**. Barcelona: Icaria editorial, p. 17-50, 2001.

KLINK, Frederico Aguilera. Relaciones entre la economía y la ecología: la necesidad de repensar la ciencia, la cultura y la democracia. In: DUBOIS, Alfonso.; MILLÁN, Juan Luis.; ROCA, Jordi. (Coords.). **Capitalismo, desigualdades y degradación ambiental: VII Jornadas de economía crítica**. Barcelona: Icaria editorial, 2001.

LANFREDI, Geraldo Ferreira. **Política ambiental: busca de efetividade de seus instrumentos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução: José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva: sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatória. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

LEIS, Héctor R. Um modelo político-comunicativo para superar o impasse do atual modelo político-técnico de negociação ambiental no Brasil. In: CAVALCATI,

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1987.

LEITE, Rubens Morato Leite. **Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial**. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2000.

LOUREIRO, Wilson. **Estudo comparativo de métodos de compensação e incentivo fiscal em três município-sede de unidades de conservação ambiental**. Curitiba, 1994. 82f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Florestal) – Setor de Ciências Agrárias, Universidade Federal do Paraná.

LOUREIRO, Wilson. **ICMS ecológico: a consolidação de uma experiência brasileira de incentivo a conservação da biodiversidade**. Artigo inédito concedido pelo autor.

LOUREIRO, Wilson. ICMS ecológico: incentivo econômico à conservação da biodiversidade, uma experiência exitosa no Brasil. **Revista de Administração Municipal**, Rio de Janeiro, v. 43, n.º 218, p. 49-60, janeiro – março, 1996.

LOUREIRO, Wilson. **O ICMS ecológico na biodiversidade**. Artigo inédito concedido pelo autor.

LUCARELLI, Fábio Dutra. Responsabilidade civil por dano ecológico. **Revista dos Tribunais**. n. 700, p.07-26, fev. 1994.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999. .

MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 10. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MADDALENA, Paolo. Las trasformaciones del derecho a la luz del problema ambiental: aspectos generales. **Revista del Derecho Industrial: Derecho Ambiental**. Talcahuano: Ediciones Depalma Buenos Aires, n. 41, a. 4, p. 345-372, may./ agost. 1992.

MARÉS DE SOUZA FILHO, Carlos Frederico. **A universalidade parcial dos direitos humanos**. Artigo preparado para um Seminário em Quioto, Equador, foi

publicado em espanhol, na série de documentos de ILSA, Bogotá. Artigo em português, sem publicação, concedido pelo autor, em nov. 2001.

MARÉS DE SOUZA FILHO, Carlos Frederico. Introdução ao direito socioambiental. LIMA, André (Org.). **O direito para o Brasil socioambiental**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 21-48.

MARÉS DE SOUZA FILHO, Carlos Frederico. **Os direitos coletivos**. Artigo inédito concedido pelo autor, em nov. 2001.

MARÉS DE SOUZA FILHO, Carlos Frederico. **Soberania do povo, poder do Estado**. Artigo inédito concedido pelo autor, em nov. 2001.

MARINS, James. **Justiça tributária e processo tributário: ensaios**. Curitiba: Champagnat, 1998.

MARINS, James. (Coord). **Tributação e meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2002.

MARTINEZ, Soares. **Direito Fiscal**. 10ª ed, Lisboa: Almedina, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Extração de minérios: destinação da partilhado ICMS para o município em que a extração ocorre: é do peculiar interesse do município a preservação do bem-estar de seus cidadãos e do meio ambiente do burgo, podendo disciplinar o uso do solo para impor sanções regulatórias. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, n.º 718, pp.79-87, agosto de 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. [São Paulo]: Saraiva, 1983.

MARTINS DA SILVA, Américo Luiz. **A ordem constitucional econômica**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 1996.

MILARÉ, Edis. Agenda 21: a cartilha do desenvolvimento sustentável. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 5, p. 53-91, jan./mar., 1997.

MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MOICHE, Susana Bokobo. **Gravámenes e incentivos fiscales ambientales**. Madrid: Civitas, 2000.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributário ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas; Ministerio de Medio Ambiente, 2000.

MONTEIRO, António Pinto. O papel dos consumidores na política ambiental. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 11, p.69-74, jul./set. 1998.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **O sistema judiciário brasileiro e a reforma do Estado**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Análise sistêmica do conceito de ordem econômica e social nas constituições de estados democráticos. **Revista da Procuradoria Geral**. Rio de Janeiro, n. 40, p.65-83, 1998.

MOREIRA, Luciana Ribeiro Lepri; VOLOCHKO, Leandro. **A internalização da variável ambiental na reforma tributária**. Artigo inédito concedido pelos autores em out. 2002.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. Instrumentos econômicos e política ambiental. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 20, p. 86-93, out./dez. 2000.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Proposta de um imposto ambiental sobre os combustíveis líquidos no Brasil**, 1996. Disponível em «www.ipea.gov.br » Acesso em: 19 jun. 2002.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. **The economics of biodiversity in Brazil: the case of Forest conversion**. Texto para discussão n.º 433, 1996. Disponível em «www.ipea.gov.br » Acesso em: 19 jun. 2002.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Utilização de critérios econômicos para valorização da água no Brasil**. Texto para discussão n.º 556, 1998. Disponível em «www.ipea.gov.br » Acesso em: 19 jun. 2002.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Texto para discussão n.º 738, 2000. Disponível em «www.ipea.gov.br » Acesso em: 19 jun. 2002.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; RUITENBEEK, Jack; HUBER, Richard. **Uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental da América Latina e Caribe: lições e recomendações**. Texto para discussão n.º 440, 1996. Disponível em «www.ipea.gov.br » Acesso em: 19 jun. 2002.

MUKAI, Toshio. **Direito ambiental sistematizado**. 4. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.

NABAIS, José Casalta. A constituição fiscal portuguesa de 1976, sua evolução e seus desafios. **Cadernos de Direito Tributário**. São Paulo, n. 84, p.30-49, ?.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NEDER, Ricardo Toledo. Para uma regulação pública pós-desenvolvimentista no Brasil. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NORGAARD, Richard. Valoração ambiental na busca de um futura sustentável. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 83-92.

O'CONNOR, James. **Natural causes: essays in ecological marxism**. New York: The Guilford Press, 1998.

OBERSON, Xavier. Some legal issues raised by eco-taxes. In: CONGRESS OF THE INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, 47 th, 1993, Florence, Italy. **Environmental taxes and charges**. The Hague: Kluwer Law International, 1995, v. 18d.

OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebiades; LEITE, José Rubens Morato (Org.) **Cidadania coletiva**. Florianópolis: Paralelo 27, 1996.

OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebiades; LEITE. Desafio dos novos direitos para a ciência jurídica. In: LEITE, José Rubens Morato (Org.). **Cidadania coletiva**. Florianópolis: Paralelo 27, 1996.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2.ed. rev. e atual. da obra premiada pela Academia de Direito Tributário, Livro do Ano de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Meio ambiente: tributação e vinculação de impostos. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 56, pp. 84-91. ?.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Tributação ambiental, tipicidade aberta e lançamento: proporcionalidade e legalidade. In: **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 338, ano 93, pp.125-135, 1997.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Tributação e meio ambiente. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n.3, p. 161 a 178, 1995.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum? In: MARINS, James. (Coord.). **Tributação e Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, p. 103-121, 2002.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Nosso Futuro Comum: relatório da comissão mundial sobre meio ambiente e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Environmentally related taxes in OECD countries: issues and strategies**. Paris, 2001.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Environmentally taxes and green tax reform**. Paris, 1997.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Implementation strategies for environmental taxes**. Paris, 1996.

ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS - OCDE. **La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias**. Paris, 1994.

PAPIER, Juan Jorge. Ley fundamental y orden económico. In: BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE (Coords.). **Manual de derecho constitucional**. Madrid: Instituto Vasco de Administración Pública e Marcial Pons, pp. 561-612, 1996.

PEACE, David W; TURNER, R. Kerry. **Economics of natural resources and environment**. Great Britain: BPCC Wheatons, 1990.

PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. **I tributti e l'ambiente: profili ricostruttivi**. Milano: Dott A. Giuffrè Editore, 1996.

PIGOU, Arthur C. **The economics of welfare**. Macmillan: Londres, 1920.

PIRES, Éderson. **ICMS ecológico: aspectos pontuais - legislação comparada.** Jus Navigandi, Disponível em «<http://www1.jus.com.Br/doutrina/texto.asp?id=2328>» Acesso em 19 set. 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão.** São Paulo: LTr, pp.144-159, 1999.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2000.

QUINTANA, Segundo V. Linares. **El poder impositivo y la libertad individual,** Alfa: Buenos Aires. ? .

QUINÓNEZ, Lucy Cruz de. Tasas e impuestos de contenido ambiental. In: _____. **Nuevo régimen jurídico del medio ambiente.** ? : Ediciones Rosaristas, 1994.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes., ANDRADE, Roberta Ferreira de. Meio ambiente e poder de polícia: aplicação do princípio do poluidor-pagador. **Revista da Procuradoria Geral do Estado / Governo do Estado do Amazonas.** Manaus, v. 14, n. 20, p. 225-242, 1997.

RAMOS, Saulo. La cuestión ambiental y la transformación del derecho. **Revista del Derecho Industrial: Derecho Ambiental.** Talcahuano: Ediciones Depalma Buenos Aires, n. 41, a. 4, p. 471-488, may./agost. 1992.

REPETTO, Robert.; DOWER, Roger; JENKINS, Robins.; GEOGHEGAN, Jaqueline. **Green fees: how a tax shift can work for the environment and the economy.**[?]: World Resources Institute, 1992.

RIBAS, Luiz César. Capitalismo, meio ambiente e políticas públicas: o ambiente atual para um projeto político. **Revista de Direito Ambiental.** São Paulo, n. 10. p. 123-135, abr./jun. 1998.

ROODMAN, David Malin. Getting the signals right: tax reform to protect the environment and the economy. **World Watch Paper,** Washington, n.º 134, 66p., May. 1997. Paper.

SANTOS, Antonio Carlos, GONÇALVES, Maria Eduarda., MARQUES, Maria Manuel Leitão. **Direito Econômico.** Coimbra: Almedina, 1995.

SANTOS, Antonio Silveira R. dos. Biodiversidade: desenvolvimento sustentável. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 7, p. 94-101, jul./set. 1997.

SANTOS, Boaventura de Souza Santos. **Para um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática**. v.1. A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência. 2.ed. São Paulo: Cortez, 2000.

SANTOS, Marcos André Couto. O direito como meio de pacificação social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. [São Paulo], n. 40, p. 09-22, set./out. 2001.

SATILLI, Juliana; SANTILLI, Márcio. Meio ambiente e democracia: participação social na gestão ambiental. In: LIMA, André (Org.). **O direito para o Brasil socioambiental**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 49-54.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.

SERAFY, Salah el. Contabilidade verde e política econômica. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 193-214.

SERRANO, José-Luis. Concepto, formación y autonomía del derecho ambiental. In: VARELLA, Marcelo Dias; BORGES, Roxana Cardoso B. **O novo em direito ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 33-50.

SHENG, Fulai. Valores em mudança e construção de uma sociedade sustentável. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 165-178.

SILVA, José Afonso da. Fundamentos constitucionais da proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, n. 27, p.51-57, jul./set. 2002.

SILVA, Marcus Vinicius Lopes da. O princípio do desenvolvimento sustentável. **Revista de Direitos Difusos**. São Paulo, v. 6, p. 795-803, Abr. 2001.

SILVA, Vasco Pereira da. **Verde cor de direito: lições de direito do ambiente**. Lisboa: Almedina, 2002.

SOARES, Claudia Dias. O contribuinte de direito e o contribuinte de facto do imposto ecológico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 34, p.24-47, setembro-outubro de 2000.

SOARES, Claudia Dias. **O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002.

SOARES, Claudia Dias. O quadro jurídico comunitário dos impostos ambientais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 32, p. 91-122, maio-junho de 2000.

SOARES, Claudia Dias. O sujeito activo do imposto ecológico: o papel das finanças locais na tributação ambiental, a realidade portuguesa. **Revista de Direito Ambiental**, n. 23, p. 9-34, jul./set. 2001.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Direito internacional do meio ambiente: emergência, obrigações e responsabilidades**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

TESSLER, Marga Barth. O valor do dano ambiental. In: PASSOS DE FREITAS, Vladimir. (Coord.) **Direito ambiental em evolução II**. Curitiba: Juruá, p. 165-182, 2000.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-196.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. [São Paulo], n. 59, p. 95-112, ?.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

TRINDADE, Sérgio C. Agenda 21: estratégia de desenvolvimento sustentável apoiada em processos de decisão participativa. In: CAVALCATI, Clóvis.(Org.) **Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 1999. p. 260-270.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução: Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VALENTÍN, Antonio Fernández-Bolaños. Impuestos ecológicos: efeitos redistributivos. In: DUBOIS, Alfonso.; MILLÁN, Juan Luis.; ROCA, Jordi. (Coords.). **Capitalismo, desigualdades y degradación ambiental: VII Jornadas de economía crítica**. Barcelona: Icaria editorial, p. 191-209, 2001.

VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. **Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas**, [São Paulo], n.º 25, pp. 62-75.

VIDIGAL, Vera Rezende. Aspectos do princípio do desenvolvimento sustentável e do poluidor pagador. **Revista de Direitos Difusos**. São Paulo, v.1, n.6,p.785-793, abr. 2001.

WESTIN, Richard A. **Environmental tax initiatives and multilateral trade agreements: dangerous collisions**. Cambridge: Kluwer Law International, 1997.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e o mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 36-47