

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marília

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

ICMS ECOLÓGICO – OS ASPECTOS TRIBUTÁRIO E FISCAL NO CONTEXTO CONSTITUCIONAL

ECOLOGICAL ICMS - THE TAX AND TAX ASPECTS IN THE CONSTITUTIONAL CONTEXT

Marlusa Ferreira Dias Xavier ¹
Carlos Sérgio Gurgel da Silva ²

Resumo

O sistema tributário no Brasil, inserto na Constituição e no Código Tributário Nacional, traz a tributação ambiental como instrumento de função extrafiscal e reguladora. Alguns Estados têm se utilizado dos Tributos para proteção ao meio ambiente e para estimular à preservação do meio ambiente. Analisar a ordem econômica e os princípios tributários voltados a preservação do meio ambiente é proposta que se traz, a fim de compreender o objetivo da criação do tributo ICMS Ecológico, sua eficácia na proteção ambiental e na indução dos Municípios a adotarem políticas de proteção ao meio ambiente.

Palavras-chave: Tributação, Ordem econômica, Icms ecológico, Tributação ambiental

Abstract/Resumen/Résumé

The tax system in Brazil, inserted in the Constitution and the National Tax Code, brings environmental taxation as an instrument of extra-fiscal and regulatory function. Some states have used taxes to protect the environment and to encourage the preservation of the environment. Analyzing the economic order and tax principles aimed at preserving the environment is proposed in order to understand the objective of creating the Ecological ICMS tax, its effectiveness in environmental protection and the induction of Municipalities to adopt environmental protection policies environment.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Economic order, Ecological icms, Environmental taxation

¹ Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Professora efetiva da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (Curso de Direito no Campus de Natal/RN).

² Doutor em Direito pela Universidade de Lisboa (Portugal), Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

1. INTRODUÇÃO

No cenário econômico em que se vive no Brasil, vários são os mecanismos utilizados pelo gestor para consecução dos fins constitucionais de garantias e direitos. No cenário de proteção e exploração do meio ambiente não tem sido diferente. Tal assertiva corrobora com as atuais políticas de proteção do meio ambiente que tem sido desenvolvida no País.

O comportamento do homem nas suas relações com o meio ambiente, em especial no contexto econômico, tem sido fator preponderante para se buscar mecanismos Constitucionais que assegurem uma proteção ambiental, interligando a economia e o Desenvolvimento Econômico de forma equilibrada.

No aspecto intervencionista, característica própria dos tributos reguladores, Shoueri (2005, p. 109) noticia que há registros do uso de impostos com o fim de desestimular determinados comportamentos humanos, desde a época do império romano.

Diante de inúmeros mecanismos de controle à degradação do meio ambiente, com a preservação do desenvolvimento econômico sustentável, os instrumentos de caráter econômico, vem crescendo no Brasil. Tal afirmativa se comprova com o Tributo Ecológico, presente no sistema Tributário. Para compreender o alcance da criação de tal tributo, se fez necessário analisar o sistema tributário no Brasil, constante na Constituição e regulado pelo Código Tributário Nacional, no qual traz a tributação ambiental como instrumento de função extrafiscal, onde alguns Estados, têm se utilizado para assegurar uma maior garantia de proteção ao meio ambiente e para estimular comportamentos que sejam compatíveis com a preservação do ambiente.

Nesse contexto, a pesquisa adentra na análise da ordem econômica e dos princípios tributários voltados a preservação do meio ambiente pela relevância para a compreensão do fim maior da criação de um tributo, no caso específico o ICMS Ecológico como um mecanismo de proteção ambiental e a eficácia desse tributo na indução dos Municípios a adotarem políticas de proteção ao meio ambiente.

O Brasil traz no Texto Constitucional de 1988 mecanismos capazes de concretizar os ditames legais para um desenvolvimento social e econômico equilibrado. Tal assertiva se vê na leitura dos incisos de I a V, do Artigo Primeiro que vem tratar da proteção à soberania,

à cidadania, à dignidade da pessoa humana, e aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e ao pluralismo político. (FONSECA, 2005 p.124).

Percebe-se pela leitura da primeira parte do Artigo 170, o núcleo da ordem econômica brasileira: “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 [...]”(TAVARES, 2003, p. 133).

Além disso, o dispositivo constitucional da ordem econômica trouxe, no seu parágrafo único, o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previsto em lei. O que eleva o risco à degradação do meio ambiente, pela busca do desenvolvimento econômico.

No contexto intervencionista do Estado na ordem econômica, vê-se uma distorção dos princípios Constitucionais reunidos no texto da ordem econômica. Portanto, percebe-se que o caráter intervencionista do Estado, defendido sobre diversas nomenclaturas tais como por regulação, intervenção concorrencial ou por meio de criação de tributos, que visem regular as ações da sociedade, estão presentes na atual conjuntura desenvolvimentista e econômica, o que vem levando ao Estado criar novos tributos para garantir a preservação do meio ambiente e garantir o desenvolvimento econômico do Estado.

Para a compreensão deste trabalho é importante dizer que se trata de uma pesquisa bibliográfica que, de acordo com Moroz e Gianfaldon (2006, p.31), “consiste na seleção de obras que se revelam importantes e afins em relação ao que se deseja conhecer”. Como mecanismo capaz de corroborar com a análise da temática proposta, ICMS Ecológico – Aspectos Tributário e Fiscal no Contexto Constitucional.

Como mecanismo capaz de corroborar com a análise da temática proposta, se fará revisão de literatura, através de pesquisa bibliográfica apresentando as diferentes contribuições científicas, diretamente relacionadas à problemática em análise.

2. TRIBUTO AMBIENTAL

2.1 TRIBUTOS

Segundo Servilha (2012, p. 4) “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”, logo,

em sendo realizada a hipótese de incidência do tributo, constituir-se-á o direito subjetivo ao crédito tributário pela Fazenda Pública.

O Estado, quando no exercício de atividade financeira, realiza atos de obtenção, gestão e aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins e, nesta senda, “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver”, pois o “tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia” (MACHADO, 2008, p.04).

No que se refere à natureza jurídica do tributo, o legislador dispôs no artigo 4º do CTN que a mesma será “determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”, sendo irrelevantes para qualificá-la, a “denominação e demais características formais adotadas pela lei”, bem como a “destinação legal do produto da sua arrecadação”, portanto, a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato) (CÔELHO, 2009).

De acordo com Servilha (2012) o autor comenta que o tributo se apresenta como instrumento de manutenção do Estado sob a égide capitalista, caracterizando atividade financeira estatal, na realização do interesse da coletividade e do imperativo da segurança nacional, nos termos do artigo 173 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, doravante simplesmente CRFB/88.

Paulsen (2008) afirma que tributos são prestações em dinheiro que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins.

Portanto, para Nogueira (1995) os tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Em se tratando do crédito tributário, nas palavras de Carvalho (2010) é definido como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.

Machado (2004) descreve que o crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária “lançada” ou, com maior rigor terminológico, obrigação tributária em estado ativo”.

2.2. LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

O Estado Brasileiro constitui-se como entidade soberana¹ e desta soberania decorre sua vontade de ser superior às vontades individuais, criando uma relação de poder entre a nação soberana e o povo. Depreende-se com isso que o Estado, em sua necessidade de cumprir as determinações constitucionais e exercer seu liame administrativo, necessita captar fundos, recursos financeiros para o fiel cumprimento de suas metas administrativas.

Assim, no exercício de sua soberania o Estado implementa políticas fiscais que têm como fim adquirir os recursos de que necessita para poder programar e realizar as políticas públicas no âmbito social: saúde, educação, lazer, segurança pública, etc., pois, sozinho, não tem como manter a nação.

Sendo o Estado formado por indivíduos, é destes enquanto contribuintes, que vem o respaldo financeiro, com o objetivo de fazer a máquina pública trabalhar em prol da coletividade. Logo, se, é a coletividade dona dessa grande máquina, é ela, a responsável financeira, a quem compete injetar capital para que o Estado possa desempenhar seu papel. A forma que o Estado encontrou para arrecadar recursos financeiros foi através da exigência de tributos para toda a coletividade, denominando-os contribuintes.

Deve-se aclarar que não se trata de qualquer tributo, mas tão somente os criados por lei, como é o caso dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria, dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais (Art. 149, 149-A da CF e Art. 5º do CTN).

Da mesma forma que é a lei quem dispõe sobre os tributos, é essa mesma quem impõe o limite à tributação (Artigos. 150 151, e 152 da CF/88 e Artigos. 6º e 9º do CTN - Das limitações do poder de tributar), dizendo a quem pagar, como pagar, quando pagar e quanto pagar (Art. 162 do CTN).

A Constituição proíbe a arrecadação de tributos com fins confiscatórios, tendo por preceito a finalidade de evitar que o Estado invada o patrimônio do particular de forma

¹ O Art. 1º da Constituição Federal traz à soberania como fundamento do Estado Democrático de Direito: art. 1o. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania;

ilimitada para a percepção do tributo, posto que o poder de tributar do ente público não é absoluto e o regramento constitucional impede o exercício arbitrário da tributação.

As limitações ao poder de tributar² podem apresentar características de vedações ou proibições que se traduzem em imunidades constitucionais na esteira da proteção dos direitos e garantias individuais ou podem apresentar-se como limitações da competência tributária entre as diversas pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Essas limitações advêm dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias disciplinadas nos Artigos. 150, 151 e 152 da Constituição Brasileira de 1988, os quais buscam tratar com isonomia o contribuinte, impedindo a cobrança de tributos não instituídos por lei, bem como sua majoração, e proibindo a retroatividade de lei instituidora ou majoradora de tributos nas relações passadas.

Partindo-se dessas premissas, faz-se necessário um rápido percurso pelos princípios constitucionais tributários relacionados a temática objeto dessa pesquisa.

2.3 TRIBUTAÇÃO E EXTRAFISCALIDADE

Segundo Paulo de Barras Carvalho, podemos definir extrafiscalidade como sendo o emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem *sobre os fins simplesmente* arrecadatários de recursos monetários, levando-se em conta o regime que deve dirigir tal atividade que não poderia ser outro senão o próprio das exações tributárias.

Os tributos ambientais, como tributos extrafiscais, surgiram como um mecanismo legal de compensar as externalidades decorrentes das atividades econômicas e quando bem articulados “são instrumentos que podem harmonizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia, permitindo a internalização dos custos socioambientais de origem antrópica” (MONTERO, 2014, p. 183).

Entretanto, não se pode olvidar que a tributação é forma de intervenção no domínio econômico e que por meio dela o Estado pode ventilar políticas econômicas que visem fomentar o desenvolvimento ou, mesmo controlar os mercados econômicos.

2.4. INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

² Sobre o Poder de Tributar do Estado, consultar a obra de Roque Carrazza (2011), “Curso de Direito Constitucional Tributário”, cap. VII. Entre a doutrina portuguesa, destaca-se a obra de Casalta Nabais (2009), “O dever fundamental de pagar impostos”, especialmente o capítulo III – O Poder Tributário.

A expressão “intervenção econômica” refere-se à ação desenvolvida pelo Estado sobre o processo econômico, na busca de um objetivo comum, ou seja, da correção das distorções do liberalismo, como meio de se preservar as instituições básicas do sistema capitalista, o mercado. (GRAU 1978, p. 22).

Nesse contexto socioeconômico do Estado, Grau (2012, p. 91), entende existir um comprometimento entre intervencionismo econômico e mercado, chegando a conclusão que a intervenção existe para preservar o mercado.

Sobre essa discussão Fonseca, (2005, p. 255), defende a intervenção do Estado no mercado, sem subtrair a liberdade de iniciativa e a condição de autorregulação, estando sob o controle do próprio mercado a sua regulação, o que leva o autor a filiar-se a ideia de que: “O trabalho de cada indivíduo contribui para o seu próprio enriquecimento e o proveito da sociedade está na razão direta do bem individual. O governante não deve interferir de forma alguma nesse processo natural de desenvolvimento do mercado”(FONSECA 2005, p. 255).

Esse autor assevera que as empresas, no intuito de liberar-se das incertezas do mercado, procuram maximizar seus ganhos, formando agrupamentos destinados a fortalecer-se. Nessa contenda, os mais hábeis e organizados levam vantagem sobre os mais fracos e desestruturados. Surge o poder econômico privado a rivalizar com o poder estatal.

A concepção de um liberalismo concebido nas ideias filosóficas da Grécia antiga, da liberdade do indivíduo no âmbito do mercado, veio a ser desmedida pela realidade histórica a partir de meados do Século XIX quando o capitalismo se transforma e as unidades se unem, formando grupos, dando origem ao novo Estado Industrial. Com os grupos econômicos surgem os primeiros questionamentos sobre a plena liberdade econômica, dando início ao intervencionismo do Estado para regular a economia. (FONSECA 2005, p. 174).

A ordem econômica que está fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim, como preceito, assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, sendo dever da exegese constitucional assegurar a interpretação da letra da Constituição, com o fim de superar as incompatibilidades do texto com as exigências da ordem social e com os deveres do Estado de efetivar essa ordem, atuando na economia por meio de instituição de tributos, e de políticas de incentivos fiscais.

Na Ordem Econômica Constitucional, a Constituição autoriza a intervenção do Estado na atividade econômica para assegurar a proteção do meio ambiente equilibrado, para tal fim, utiliza-se da tributação, em específico, tributos extrafiscais, como na Tributação Ambiental como um meio de se promover essa intervenção.

2.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Das ideias de mudança no contexto econômico delineado pela Constituição de 1988, veio os princípios, seguindo a tendência das constituições de muitos países e das próprias constituições nacionais pretéritas. A Constituição brasileira de 1988, dedicou o capítulo VI, “DO MEIO AMBIENTE”, onde aborda as questões ambientais, também incorporou no seu texto um conjunto de normas jurídicas com a finalidade de disciplinar o exercício das atividades econômicas por meio de mecanismos de proteção e restrição de tal exercício. Estas normas são localizadas no Título VII da Constituição Federal e que caracterizam o sistema econômico capitalista brasileiro, inclusive o Princípio da Defesa do Meio Ambiente, dentro do comando da ordem econômica constitucional.

2.5.1. O Princípio da Soberania Nacional

O Princípio da Soberania Nacional está presente na Constituição de 1988, como um dos mais relevantes fundamentos da República Federativa do Brasil, tornando-se requisito essencial para a formação do Estado brasileiro. Sua previsão está elencada no Art. 1º, inciso I do texto constitucional pátrio.

Por meio desse Princípio, a soberania é caracterizada como uma entidade dotada de supremacia que não pode ser limitada por qualquer outro. Reale em seu entendimento caracteriza soberania como uma espécie de fenômeno genérico do poder. Uma forma histórica do poder que apresenta configurações especiais que se encontram em esboços nos corpos políticos antigos e medievais. (REALE, 1960, p.20).

2.5.2. O Princípio da Propriedade Privada

O Princípio da Propriedade Privada, com previsão no Art. 5º, XXII, da Constituição Federal de 1988, garante aos indivíduos o direito de propriedade. Nas lições de Grau (2012, p. 233), a propriedade é tratada como direito individual. Ao passo que o Estado não tem poderes para interferir nesta garantia sem motivo relevante, devendo abranger toda coletividade.

Bercovici (2005, p. 141)) observa que o sentido de propriedade que nasce de uma base de conservação, aquisição e fixação, consegue obter o respeito necessário dos indivíduos e do próprio Estado. Contudo, voltando-se ao princípio anteriormente invocado, apresentado no Artigo 5º da Carta Magna³, pode-se observar que ele é consideravelmente abrangente, diante do artigo 170, o qual aborda a propriedade privada, sob o aspecto dos meios de produção, inseridos na ordem econômica e financeira.

Na visão de Moreira (1973, p. 148), na descrição de propriedade sob o enfoque de uma constituição econômica, o interesse versa não sobre a propriedade propriamente dita, mas exclusivamente sobre o que chama de propriedade econômica ou produtiva, representando, com isso, a relação econômica fundamental do capitalismo.

É importante considerar as lições de Silva(2003, p.92), cujo enfoque repousa sobre o aspecto social, no qual a legitimação da propriedade como princípio ocorre com a consecução de sua finalidade, qual seja, atender a função social, alcançando, desta forma, os ideais de justiça social.

Percebe-se que o conceito de propriedade emanado no Artigo 5º⁴, configura-se como de caráter geral, mais amplo e por meio dele o proprietário tem o direito de usufruir, dispor ou retomar, se estiver em poder de terceiro, de acordo com a previsão do Artigo 1.228⁵ do Código Civil. Logo, o sentido de propriedade mencionado no artigo 170 da Constituição Federal de 1988, faz alusão ao conjunto de bens componentes do estabelecimento empresarial, segundo estabelece o Artigo 1142⁶ do Código Civil. Neste caso, a ordem econômica resguarda especificamente a propriedade dos fatores de produção, sustentáculo do sistema capitalista.

Nesse cenário, impende destacar que o direito de propriedade aplicado aos meios de produção representa a liberdade para o desenvolvimento das atividades econômicas mercantis.

2.5.3. O Princípio da Função Social da Propriedade

³ O art. 5o. da CF/88 reconhece a existência de direitos fundamentais não escritos, mas que decorram do regime que se pode inferir através da interpretação cuja fundamentação deverá se pautar nos princípios e direitos explícitos no texto.

⁴ Art. 5º. da CF/88: - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

⁵ O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

⁶Art. 1.142 Código Civil- considera-se estabelecimento todo o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

A função social da propriedade é assunto hodierno e desta forma, muitas foram as colaborações que desencadearam a formação deste princípio no ordenamento jurídico.

O bem comum começou a ser discutido já na idade média, através do catolicismo e seu marco inicial foi a Encíclica *Rerum Novarum*, do Papa Leão XIII. Nesse documento, iniciaram-se estudos sobre a utilização da propriedade e sua função social que abrangeria não apenas o social, mas o individual.

Com previsão no Art. 5º, XXIII da Constituição Federal, a propriedade atenderá sua função social e, no inciso III do Artigo 170, a função social da propriedade é definida através da limitação ao princípio da propriedade privada. Essa previsão permite a intervenção do Estado sobre a propriedade que deixar de cumprir sua função social. Permite ainda analisar e abranger os aspectos para o desenvolvimento econômicos, na geração de capital e no recolhimento de tributos a favor do Estado. Com isso, o proprietário tem o direito de uso e gozo de sua propriedade, mas em contrapartida, essa propriedade deve atingir os preceitos emanados pela lei que exigem a função social, visando, precipuamente, à dignidade humana e o bem estar de toda a coletividade.

2.5.4. O Princípio da Livre Concorrência

Para Bastos(2002, p. 807), o princípio da livre concorrência se traduz na própria efetivação da liberdade de iniciativa. Shoueri,(2005, p.95) por sua vez, vê, na livre concorrência, a existência do mercado, integrante do patrimônio nacional pelos preceitos que emana da Carta Magna, no seu Artigo 219⁷, a livre concorrência, também chamada de livre iniciativa, representa um dos pilares sustentadores da economia nacional, estando presente no art. 170, IV da Constituição Federal.

Princípio de grande relevância para a ordem econômica e financeira do país, a Livre Concorrência inspira o Estado a promover incentivos aos participantes da atividade econômica com a contrapartida do cumprimento, por parte destes, de suas obrigações legais.

A intenção do constituinte foi incentivar e oferecer condições a participação das empresas de todos os portes, sejam grandes indústrias ou mesmo micro e pequenas empresas

⁷ Art. 219 da CF/88 - "O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal".

que são responsáveis por mover a economia, trazendo em compensação o desenvolvimento e progresso do País, sem olvidar da livre concorrência.

Para Bastos(2002, p. 807), o princípio da livre concorrência se traduz na própria efetivação da liberdade de iniciativa. Shoueri,(2005, p.95) por sua vez, vê, na livre concorrência, a existência do mercado, integrante do patrimônio nacional pelos preceitos que emana da Carta Magna, no seu Artigo 219⁸, a livre concorrência, também chamada de livre iniciativa, representa um dos pilares sustentadores da economia nacional, estando presente no art. 170, IV da Constituição Federal.

Princípio de grande relevância para a ordem econômica e financeira do país, a Livre Concorrência inspira o Estado a promover incentivos aos participantes da atividade econômica com a contrapartida do cumprimento, por parte destes, de suas obrigações legais.

A intenção do constituinte foi incentivar e oferecer condições a participação das empresas de todos os portes, sejam grandes indústrias ou mesmo micro e pequenas empresas que são responsáveis por mover a economia, trazendo em compensação o desenvolvimento e progresso do País, sem olvidar da livre concorrência.

Importa ressaltar que no atual modelo de economia de mercado adotado pelo Brasil, as micro e pequenas empresas têm que dispor do incentivo e concessões dos grandes grupos, objetivando não incidir a concorrência desleal o que acabaria por sucumbir estas do mercado.

De acordo com o princípio constitucional da livre concorrência, os agentes que atuam na atividade econômica possuem o direito a livre competição entre si, sem que haja intervenção do Estado, quando só poderia intervir em determinada atividade econômica embasada em justificativas para referida intervenção.

Grau(2005, p.199), vê na origem da livre concorrência a presença do princípio da livre iniciativa, na qual a Ordem Econômica prevista no texto de 1988, para atingir os seus fins - desenvolvimento e livre iniciativa harmonizados - deve garantir a liberdade de comércio e de indústria, que consiste na não interferência do Estado e garantia da liberdade de iniciativa aos agentes privados para criar e explorar uma atividade econômica, restringindo-se apenas em virtude de lei e do Estado.

Bastos (2002, p. 807), defende que a livre concorrência é um dos pilares da estrutura liberal da economia e tem muito a ver com a livre iniciativa. Isso significa que só

⁸ Art. 219 da CF/88 - "O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal".

pode existir a livre concorrência onde houver livre iniciativa. Assim, a livre concorrência é algo que se agrega à livre iniciativa e consiste na situação em que se encontram os diversos agentes produtores de estarem dispostos à concorrência de seus rivais.

2.5.5. Princípio da Defesa do Meio Ambiente

A defesa do meio Ambiente é muitas vezes um paradoxo, porque o Estado vai defender o meio ambiente, mas ao mesmo tempo tem que permitir o exercício de atividades econômicas, que por vezes se mostra poluidoras.

Atualmente, a temática ambiental está em constante discussão pela sociedade. Reportando-se desde a revolução industrial até os dias atuais, percebe-se um grande avanço e evolução tecnológicos que propiciou aberturas de mercados, quebras de fronteiras comerciais e aumento da produção e consumo, provenientes de uma economia capitalista e globalizada.

Em contrapartida ao crescimento econômico temos os meios utilizados para este desenvolvimento das nações que é a degradação ambiental e das reservas naturais sem limites, sem planejamento e sem o pensamento da sustentabilidade, fatores que devem ser levados em consideração para o futuro e sobrevivência dos próprios seres humanos.

Nesse contexto, as políticas públicas desenvolvidas para a preservação do meio ambiente devem ser consideradas como instrumentos para gestão eficaz dos recursos naturais e não ferramentas que possam impossibilitar o crescimento econômico.

Com essa compreensão, o meio ambiente, deve ser considerado um instrumento de direito coletivo, aferindo-se a ideia de vida em um ambiente ecologicamente equilibrado, cujo objetivo maior é a qualidade de vida de toda a sociedade.

No entanto, problemas ambientais continuam surgindo em grandes proporções, em virtude do consumo imoderado e não racional das reservas naturais que acarreta desequilíbrios visíveis nos ambientes naturais como na fauna, flora, nos aspectos climáticos, dentre tantos outros “sinais” emitidos pela natureza. Por essa razão, é necessário e urgente garantir eficácia e aplicabilidade às leis que regem e protegem o meio ambiente no nosso país.

Neste sentido, é importante fazer uma análise acerca da proteção jurídica que vem sendo fornecida pela legislação pátria em relação ao meio ambiente, fazendo-se um parâmetro entre as ações lesivas e a fonte poluidora, com ênfase na Constituição da Federal que preconiza no seu Art. 225 o direito a todos de possuírem um ambiente ecologicamente

equilibrado e o dever de defenderem e preservarem estes ideais em favor principalmente das gerações futuras. Nesse sentido, a elevação da defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica está intimamente relacionada ao desenvolvimento sustentável adotado pelo referido artigo.

O meio ambiente instituído como princípio de ordem econômica, assegurou ser o Estado responsável pelo desenvolvimento e implantação de políticas públicas, objetivando a utilização consciente do ambiente e sua preservação, criando-se, com isso, um equilíbrio aos interesses econômicos.

Grau(1997, p. 251), considera este princípio uma conquista social, conformada à ordem econômica, destacando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego, como sendo instrumentos necessários e indispensáveis para assegurar a todos existência digna diante dos ditames da justiça social.

Importante também as lições de Ferreira Filho ao afirmar que o princípio foi inserido em momento extremamente propício para preservar inclusive a própria sobrevivência humana, (FILHO 2001, p. 380).

Com isso, notou-se uma maior imposição de atribuições e responsabilidades aos detentores dos meios de produção, exigindo-se que os mesmos utilizassem o meio ambiente, porém de maneira mais sustentável possível. Isso atribui um caráter social aos agentes econômicos, visando à preservação das futuras gerações.

É mister observar que o que é previsto e determinado como princípio da ordem econômica é o equilíbrio entre a utilização destes bens naturais, no presente, obtendo-se seus lucros e vantagens, mas sem levar o meio ambiente ao esgotamento, degradação ou devastação irreversíveis que inviabilizariam sua utilização pelas gerações futuras.

Feitas essas considerações sobre os princípios da ordem econômica, visando adequá-los aos conceitos relacionados ao problema central da pesquisa, torna-se necessário adentrarmos no estudo dos conceitos relacionados a concorrência na ordem econômica.

2.6. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL OU ECOLÓGICA

Como já referido nas linhas anteriores, a tributação é uma função essencial no contexto de qualquer Estado. Trata-se de função essencial para que se possa ter os meios capazes de efetivar políticas públicas transformadoras da realidade e para que os direitos declarados possam ser efetivados.

No aspecto ambiental, temos a considerar em um primeiro momento que a defesa do meio ambiente é um dos princípios da ordem econômica, assim como explicitado no item anterior.

Não restam dúvidas que o Estado brasileiro se propõe a ser um Estado de Bem-Estar Social, assim como já se colocam alguns países, especialmente os do norte europeu, a França e a Alemanha. No entanto, a realidade brasileira tem uma difícil tarefa a enfrentar e grandes desafios a superar. Esta leitura, de que o Estado brasileiro se propõe a ser um Estado de Bem-Estar Social, decorre dos princípios e valores expressos na Constituição de 1988.

Entre os desafios a superar, como referido no parágrafo anterior, está o de combater desigualdades sociais e regionais, muitas delas “construídas” em séculos de omissões estatais e de centralizações que se revelaram extremamente excludentes. Neste sentido, o desafio para se estabelecer um Estado de Bem-Estar Social é grande e precisa de políticas específicas, que atuem em uma perspectiva integrada, tendo como principal finalidade a efetivação de direitos fundamentais.

No que tange à tributação ambiental, esta se apresenta como um importante instrumento que viabilize a canalização de recursos ou o estímulo de práticas sustentáveis, que possam dar vida e efetividade aos comandos insertos no artigo 225 da Constituição de 1988 e também no artigo 170, inciso VI da Constituição Federal de 1988.

Como bem ensina Grau (2008, p. 251) a defesa do meio ambiente trata-se de princípio constitucional impositivo (Canotilho), que cumpre dupla função. Assume também a feição de diretriz (Dworkin) – norma-objetivo – dotada de caráter constitucional conformador, justificando a reivindicação pela realização de políticas públicas. A Constituição, segundo este autor, dá vigorosa resposta às correntes que propõem a exploração predatória dos recursos naturais abroqueladas sobre o argumento, obscurantista, segundo o qual as preocupações com a defesa do meio ambiente envolvem proposta de “retorno à barbárie”. O capítulo VI do seu Título VIII, embora integrado por um só artigo e parágrafos – justamente o 225 – é bastante avançado.

Segue ainda este autor, o princípio da defesa do meio ambiente conforma a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego. Além de objetivo, em si, é instrumento necessário – e indispensável – à realização do fim dessa ordem, o de assegurar a todos existência digna. Nutre também, ademais, os ditames da justiça social.

Dentro dessa perspectiva de justiça social frise-se que está contemplada a ideia de justiça ambiental, sendo esta, na definição de Acsegrad; Mello; Bezerra (2009, p. 16), a

condição de existência social configurada através do tratamento justo e do envolvimento significativo de todas as pessoas, independentemente de sua raça, cor ou renda no que diz respeito à elaboração, desenvolvimento, implementação e aplicação de políticas, leis e regulações ambientais. Por tratamento justo entenda-se que nenhum grupo de pessoas, incluindo-se aí grupos étnicos, raciais ou de classe, deva suportar uma parcela desproporcional das consequências ambientais negativas resultantes da operação de empreendimentos industriais, comerciais e municipais, da execução de políticas e programas federais, estaduais e municipais, bem como as consequências resultantes da ausência ou omissão destas políticas.

Do exposto acima, entende-se que na formulação e execução de políticas públicas com teor ambiental, deve-se levar em consideração sua aplicação sobre os mais variados grupos étnicos, raciais ou de classe, de modo que tais intervenções produzam benefícios para todos e não apenas para determinados grupos sociais e econômicos.

Neste sentido, a tributação ambiental apresenta-se como instrumento jurídico-tributário de intervenção sobre as atividades econômicas, o qual visa estimular e/ou desestimular comportamentos (extrafiscalidade), de modo que esta prática traga benefícios à política ambiental pátria.

3. O ICMS ECOLÓGICO: POLÍTICA E OBJETIVOS

Como se sabe, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal é tributo de função predominantemente fiscal. Como ensina Machado (2004, p. 344), é fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizado também com função extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

Ousamos discordar do mestre Hugo de Brito Machado, quando este afirma não ser recomendável o ICMS com função extrafiscal. O caso da presente abordagem envolve a realização da função extrafiscal do ICMS, uma vez que o objetivo principal do ICMS Ecológico é estimular práticas sustentáveis que possam ser compensadas economicamente.

O ICMS Ecológico hoje está sendo aplicado em diversos Estados da federação. No entanto, o Estado que veio a idealizá-lo foi o Paraná, no ano de 1992. O principal problema a ser enfrentado quando a discussão do ICMS Ecológico se iniciou foi o de Municípios que tinham em seus territórios extensas áreas compostas por Unidades de Conservação, nas

quais não se podiam desenvolver atividades econômicas, dado o regime de uso que estes espaços territoriais protegidos impõem.

Como recorda Gomes (2018), em 1992 foi aprovada pela Assembleia Legislativa do Paraná a primeira lei do ICMS ecológico no Brasil, e o que até então era tido como um problema para os municípios que estavam restritos ao crescimento econômico passou a ser uma geradora de grandes receitas, um bom exemplo é o município de Piraquara no interior do Paraná que tem uma população de 93.279 habitantes e em 2010 chegou a receber R\$ 206.416,04 de ICMS ecológico, isto porque possui mananciais responsáveis por abastecer 50% de toda água de Curitiba.

Como se percebe, o ICMS ecológico não se trata de um novo imposto, mas apenas e tão somente, uma alteração na lei que criou o ICMS no respectivo Estado. A ideia é que haja uma redefinição da distribuição da quantia de 25% (vinte e cinco por cento) que é devolvida aos Municípios, pela sua participação na arrecadação deste imposto de competência estadual.

Sobre esta lógica acima exposta, convém recordar a lição de Gomes (2018), no sentido de que os Estados que anuíram ao uso do ICMS ecológico estabelecem diferentes critérios qualitativos diante de dados fáticos para repassar aos municípios o percentual devido, ou seja, o município que tiver maior Unidade de Conservação receberá maior percentual de repasse, isso advém dos debates estaduais onde são estabelecidos diversos critérios de acordo com as peculiaridades naturais de cada região. A adoção do ICMS ecológico não necessita de criação de um novo tributo e não há ônus financeiro ao Estado e tão pouco aumento da carga tributária dos contribuintes. O que se faz necessário é a prática de critérios relevantes ao meio ambiente para a repartição de receitas que já eram obtidas por parte de cada Estado.

CONCLUSÃO

A tributação ecológica ou ambiental se coloca como importante instrumento para a gestão pública ambiental. Isto porque o seu principal objetivo é estimular comportamentos sustentáveis no seio da sociedade (função extrafiscal), uma vez que os contribuintes, visando à obtenção de vantagem fiscal, podem adotar práticas que colaborem com a efetivação dos anseios constitucionais de se criar condições para a fruição de um meio ambiente

ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

Como frisado no presente artigo e como é de conhecimento geral da comunidade jurídica, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é, nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição de 1988, um imposto de competência dos Estados da federação. Trata-se do principal imposto dos Estados, em termos de volume de arrecadação.

No entanto, convém destacar que, nos termos do artigo 157, inciso IV da Constituição Federal de 1988, pertencem aos Municípios, vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A Constituição Federal de 1988 classifica este fenômeno como repartição de receitas tributárias, uma das formas de cooperação e comunicação realizada diante da existência de um pacto federativo entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Neste contexto, surge a ideia da tributação ecológica, via ICMS. A denominação ICMS ecológico ocorre porque a sua ideia principal é estabelecer critérios ecológicos para repartir o montante destinado aos municípios. Como dito em linhas passadas, do produto total da arrecadação com o ICMS, 75% (setenta e cinco por cento) é destinado ao Estado arrecadador e 25% (vinte e cinco por cento) deve ser destinado aos Municípios. Este montante de 25% (vinte e cinco por cento) do total da arrecadação do ICMS estadual deve ser destinado aos Municípios, conforme os seguintes critérios: a) três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios – ou seja, no mínimo 75% (setenta e cinco por cento) devem ser destinados aos municípios, na proporção do volume de arrecadação do ICMS estadual em seus territórios, e até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal – ou seja, no máximo 25% (vinte e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual (ou no caso dos Territórios, lei federal). É neste último aspecto que surge o ICMS Ecológico, como ideia que visa a definir novos critérios para a repartição de receitas oriundas do ICMS entre os municípios integrantes do Estado da federação correspondente. Neste sentido, pode ser editada lei estadual que defina que até 25% (vinte e cinco por cento) do montante que deva ser destinado aos municípios deva ser feito levando em consideração critérios objetivos que valorizem ou efetivem práticas sustentáveis, como por exemplo: a) criação de unidades de conservação; b) criação de espaços verdes; c) construção de sistemas de saneamento básico;

d) criação de sistemas de tratamento de resíduos sólidos, enfim, definição de políticas públicas que possam ser, efetiva e objetivamente mensuradas, de modo que aquele(s) município(s) que tenha demonstrado compromisso com a efetivação dos comandos insertos nos artigos 170 e 225 da Constituição Federal de 1988, possam ser recompensados com um aporte maior de recursos aos seus cofres. Esta ideia fez despertar para uma competição saudável, no sentido de que mais e mais municípios despertem para a importância de realizar a tutela de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, em todas as suas dimensões (natural, artificial, cultural e do trabalho).

A realidade atual, em termos financeiros, pela qual passam muitos municípios brasileiros, os quais têm experimentado, de forma cada vez mais intensa, uma escassez de recursos oriundos de outras transferências de receitas (Fundo de Participação dos Municípios, entre outros), fará com que a efetivação de políticas ambientais sejam vistas como estratégicas para o desenvolvimento local. Quem mais ganha com tudo isso são os munícipes, que poderão desfrutar de um meio ambiente cada vez mais preservado e equilibrado, ou seja, um espaço adequado para a fruição de um mínimo de qualidade de vida que possa contribuir para a efetivação de diversos outros direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social .. do tributo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.

BOBBIO, N. **Dicionário de política**. Brasília: Universidade de Brasília, v.2, 1977. In: CARDOSO, Antonio Semeraro Rito. **Ouidoria como instrumento de inclusão e controle social**. In: LYRA, Rubens Pinto (org.). **Do tribunal da plebe ao ouvidor público: estudos sobre os defensores da cidadania**. João Pessoa: Editora Universitária da UFPB, 2011, p. 205.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GOMES, Eloísa. **A importância da utilização do ICMS ecológico pelos estados**. Disponível em: <<http://www.icmsecologico.org.br/site/images/artigos/a056.pdf>>. Acesso em 19 de março de 2018.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6. Ed. SP: Atlas, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.