

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

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

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL PELA ÓTICA DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO POLUIDOR PAGADOR

ENVIRONMENTAL TAXATION: SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN THE PERSPECTIVE OF THE ABILITY TO PAY PRINCIPLE AND THE POLLUTER-PAYS PRINCIPLE

**Alex Taveira dos Santos
Ana Paula Basso**

Resumo

O presente trabalho faz uma análise da tributação ambiental com enfoque no desenvolvimento sustentável sob a ótica dos princípios da capacidade contributiva e do poluidor pagador. Verifica-se que é possível, através da função extrafiscal dos tributos, induzir os comportamentos dos agentes econômicos para uma postura ambientalista e preservadora dos recursos naturais. Todavia, essa tributação deve ser norteada pela capacidade que o contribuinte tem de entregar parcela de seu patrimônio ao Estado sem atingir a sua subsistência. Sob estes olhares, é possível obter uma tributação voltada aos cuidados do meio ambiente, garantindo um meio ambiente equilibrado e, de certo modo, onerando os agentes, que através de sua atividade econômica, degradam ou poluem o meio ambiente pela aplicação do princípio do poluidor pagador. Portanto, defende-se neste artigo que a garantia do desenvolvimento sustentável se pauta, também, através da tributação ambiental sob o prisma dos princípios supramencionados.

Palavras-chave: Tributação ambiental; extrafiscalidade; capacidade contributiva.

Abstract/Resumen/Résumé

This paper analyzes the environmental taxation focused on sustainable development from the perspective of the principles of ability to pay and polluter pays principle. It is found that it is possible through extrafiscal function of taxes induce the behavior of economic agents to an environmental stance and preserving natural resources. However, such a tax should be guided by the ability of the taxpayer must deliver portion of their equity to the State without affecting their livelihoods. Under these looks, you can get a tax dedicated to environmental care, ensuring a balanced environment and, in a sense, a burden on agents, which through its economic activity, degrade or pollute the environment by applying the polluter paying. Therefore, argues in this article that the guarantee of sustainable development is guided also by extrafiscality taxes and through environmental taxation in the light of the above principles.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Sustainable development; environmental taxation; extrafiscality.

1 INTRODUÇÃO

A preservação do meio ambiente é um dos temas mais evidenciados na atualidade. A preocupação com desenvolvimento nacional e a proteção do meio ambiente são temas que se apresentam correlatos, hodiernamente sob o prisma chamado desenvolvimento sustentável. Essa temática é de interesse geral, pois trata de um direito fundamental das presentes e futuras gerações ao meio ambiente equilibrado.

Os tributos, receitas derivadas obtidas a partir do patrimônio do particular, possuem duas funções bem delimitadas: a fiscal/arrecadatória, que visa abastecer os cofres do Estado para consecução de seus objetivos e metas e a função extrafiscal com o fim de atingir objetivos outros que não arrecadatórios.

A proteção jurídica do meio ambiente pode ser conduzida através do caráter extrafiscal do tributo. Por meio da tributação é possível, com a graduação da carga tributária, orientar a conduta humana para que adote técnicas ambientalmente desejáveis. No entanto, é importante trazer a discussão da capacidade contributiva e do princípio do poluidor pagador na tributação ambiental como mecanismos norteadores de tal desiderato.

A capacidade contributiva representa o potencial econômico considerado sobre fatos que manifestem riqueza. A capacidade contributiva visa, por um lado, assegurar que a retirada do encargo econômico que suporta a incidência tributária não prejudique o mínimo destinado à subsistência do contribuinte ou absorva a própria fonte da tributação. Por outro lado, o princípio dispõe que os métodos de imposição determinem os elementos de quantificação da dívida tributária que atinjam a manifestação de riqueza do contribuinte conforme ele pode realmente colaborar com os cofres públicos. Em síntese, o princípio informa a riqueza que pode ser tributada.

A metodologia utilizada se baseia no método hipotético-dedutivo partindo do estudo do tributo e suas funções para a efetiva aplicação na tutela ambiental, pautada nas próprias limitações do sistema tributário, em especial no princípio da capacidade contributiva.

Nesse contexto, a proteção ao meio ambiente por meio da tributação procura aplicar o princípio do poluidor pagador, que propõe a internalização ao agente causador do dano ao entorno natural das externalidades negativas transferidas para a sociedade. A partir daí se verificará na tributação ambiental que o princípio da capacidade contributiva apresenta uma perspectiva peculiar, especialmente pela função metajurídica que se pretende com a espécie normativa. Na tributação ambiental o dever de contribuir se revela como dever orientado por um interesse coletivo e solidário, que, além de atender as exigências econômicas, abrigará a

tutela ambiental incentivando o desenvolvimento de maneira sustentável.

2 Desenvolvimento sustentável e a Constituição Federal de 1988

O desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais a ser perseguido pela República Federativa do Brasil. No entanto, esse desenvolvimento não deve ser desarrazoado ou desmedido, mas deve atender a certos critérios e cuidados por ela também elencados, tais como os comandos estatuídos no art. 170 da nossa Carta Magna, quais sejam: assegurar a soberania nacional, a propriedade privada, a defesa do consumidor, a livre concorrência e, principalmente, a defesa do meio ambiente.

Em várias partes do texto constitucional encontramos esse cuidado do legislador em proteger o meio ambiente. No título VII, Capítulo VI, a Constituição reservou à proteção do meio ambiente. Conceituando o que é meio ambiente e assegurando uma gama de direitos fundamentais.

Nas palavras de José Afonso da Silva¹, a Constituição Federal define o meio ambiente como um direito de todos e como um bem público de uso comum do povo, essencial a sadia qualidade de vida, sendo responsabilidade do poder público e da coletividade manter e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Encontra-se, de forma elucidativa, a noção de desenvolvimento sustentável nas palavras de Peralta² quando diz que “é o respeito pelo equilíbrio natural, permitindo o uso continuado no tempo dos serviços ecossistêmicos, como fonte indispensável para a vida e para o desenvolvimento pleno dos seres humanos – no presente e no futuro.”

Esse elevado grau de zelo com o meio ambiente, evidenciado pelo constituinte, não é em vão frente às situações que gradualmente vão se revelando em torno do binômio desenvolvimento/sustentabilidade. A busca por mecanismos que incentivem a preservação ambiental é grandiosa. Essa preservação, no entanto, deve ser perseguida sem obstaculizar o desenvolvimento econômico nacional.

O artigo 225 da CF/88 dispõe que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é de todos, inclusive das gerações futuras, devendo o poder público juntamente com a coletividade preservá-lo. Ademais, o artigo 170, inciso VI, estratifica a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica. Portanto, qualquer atividade econômica deve levar em conta em seu desenvolvimento a preservação ambiental, de modo que “a realização

¹ SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 36ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2013.

² PERALTA, C. E. Tributação ambiental no Brasil. *In: Revista de Finanças Públicas*. v.3, n.3. 2015, pag. 24.

do art. 225 da Constituição Federal passa pela efetivação do art. 170 e vice-versa”³

A tutela ambiental está atrelada a ideia de sustentabilidade, que requer compromissos políticos, sociais e jurídicos. Conforme Patryck de Araújo Ayala possibilidade de futuro não pode se restringir a uma promessa, mas compromissos que envolvem “uma tríade de condições estruturada em torno da *participação*, da *informação* e da *participação de responsabilidades(solidariedade)*”.⁴

De acordo com Paulo Caliendo⁵ existem dois grupos de soluções tributárias que visam auxiliar a manutenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, são elas: A imposição de tributos ambientais e a criação de incentivos à produção sustentável. A primeira atua em tipo de solução “comando e controle”, que em outras palavras seria o estabelecimento de um standard de conduta e a internalização dos custos das externalidades. De outra banda, a criação de incentivos diz respeito a uma solução do tipo “incentivo-premiação” que se daria através da indução de comportamentos ambientalmente desejáveis.

Nestas circunstâncias, as diversas atividades econômicas podem oferecer maior ou menor risco ao meio ambiente e, diante desta disparidade, a CF/88 autoriza, por meio do art. 170, inciso VI, que seja dado um tratamento diferenciado, onerando as atividades consideradas mais danosas ao meio ambiente e premiando as que induzem a preservação ambiental. Esse gravame, através da tributação, é norteado pelo princípio do poluidor pagador. Inferindo-se que aquele que deteriora o meio ambiente deve arcar com os custos de sua reparação. Todavia essa onerosidade deve obedecer certos limites, de tal modo que inviabilize a realização da atividade econômica. Sendo, portanto, lastreado pelo princípio da capacidade contributiva.

3 Noções introdutórias do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é dotado de importante representação axiológica, já que se fundamenta na ideia de justiça e igualdade fiscal. É importante o estudo do mencionado princípio no que concerne à sua observação, avaliando as diversas estruturas que proporcionam uma caracterização mais exata do que ele propriamente se refere.

³ DERANI, C. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 173

⁴ AYALA, P. A. A Proteção Jurídica das Futuras Gerações na Sociedade do Risco Global: O Direito ao Futuro na Ordem Constitucional Brasileira. *In*: FERREIRA, H. S., LEITE, J. R. M., BORATTI, L. V. (Orgs.). **Estado de Direito Ambiental: Tendências**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010, p. 325.

⁵ CALIENDO, P. Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado. *In*: BASSO, A. P., ALBUQUERQUE, A., DEODADO, F. A. F. N., BELO, A. C., PALITOT, R. R. B. (Orgs.). **Direito e desenvolvimento sustentável: desafios e perspectivas**. Curitiba: Juruá, 2013.

O particular, quando envolvido no contexto social, é chamado a contribuir com as despesas públicas e assim é feito por meio da tributação. Embora essa chamada a contribuir com os cofres públicos seja pautada na lei, há de se ponderar que a incidência tributária não pode prejudicar a dignidade do contribuinte ou a subsistência da fonte econômica gravada.

O princípio da capacidade contributiva consiste em intervir na sistemática tributária para que haja uma adequada e proporcional aferição da capacidade econômica⁶ do contribuinte, uma vez que a regra impositiva do Direito Tributário recai sobre signos de riqueza, o que representa ao mesmo tempo, em razão da carga tributária a ser paga pelo sujeito passivo, a redução patrimonial dos particulares.

A capacidade contributiva, como corolário de um princípio maior de justiça fiscal, visa concretizar o princípio constitucional da igualdade na imposição tributária. A concepção de justiça, ainda que tenha um sentido complexo, surge no âmbito social. É comum atribuir à justiça outros valores, como cultural, religioso ou moral, concernente a uma coletividade. O que é justo nem sempre é claro, já que diferentes juízos são postos de acordo com os diversos interesses e são demandados em seu nome. Nos conflitos de interesses, a justiça é atribuída conforme o que é harmônico para a sociedade.

Assim, vale analisar o princípio da capacidade contributiva com base na visão de justiça, uma vez que esta última proporciona uma comparação social do princípio. Convém, para tanto, abordar as definições de justiça que Aristóteles apresenta, destacando-se a justiça distributiva e a reparadora. A primeira consiste na distribuição de bens materiais conforme os seguintes requisitos: cada qual o mesmo ou conforme seu valor como ser humano em geral; a cada qual segundo sua capacidade e rendimento; a cada qual segundo suas necessidades. Por sua vez, a justiça reparadora faz a mediação entre as pessoas, buscando reparar os prejuízos causados, restituindo as partes ao *status quo ante* e penalizando quem ocasionou esse dano. Perfilhando a concepção de justiça, pensa-se também na idealização da igualdade. No entanto, essa igualdade pretendida de que exista tratamento equivalente que alcançaria todos os indivíduos é um tanto utópica, pois os seres humanos são diferentes e se conjeturam em situações complexas. Desse modo, o ideal de igualdade deve perquirir uma igualdade que compreenda determinadas desigualdades na busca de direitos e deveres que designam o bem

⁶ A doutrina discute a diferença entre as expressões “capacidade contributiva” e “capacidade econômica”. A distinção é que capacidade econômica “é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de qualquer vinculação ao poder estatal”, enquanto a capacidade contributiva “é o atributo que o contribuinte possui para satisfazer um certo fim, quer seja o cumprimento de uma atividade econômica ou a aquisição de um bem econômico, quer seja o de cumprir signos representativos de riqueza postos na lei, passíveis de gerarem a incidência tributária e o conseqüente dever de contribuir com o Estado, para sua manutenção financeira”. Vide SANTOS, N. C. **A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza**. São Paulo: Lex Editora S.A., 2007, p. 67 e 87.

comum. Afirma-se, então, que se estará atribuindo um tratamento igualitário enquanto se estão concretizando os fins constitucionais.

A Constituição é a base e a vontade de uma sociedade, nela estão consignados os direitos fundamentais que devem ser dirigidos a todos, entre eles o direito ao meio ambiente equilibrado para as presentes e futuras gerações, e essa garantia de que esses direitos serão alcançados por todos tem por efeito admitir que o princípio da isonomia foi atendido. Nesse sentido, a capacidade contributiva é orientadora do princípio da isonomia, porquanto gradua a carga tributária incidente sobre o indivíduo segundo a sua capacidade de contribuir aos cofres públicos.

O princípio da capacidade contributiva denota duas características que são relevantes destacar, que são a quantitativa e a qualitativa. O seu caráter quantitativo leva em consideração indícios de riqueza para definir a imposição tributária. Enquanto o qualitativo implica a garantia do mínimo existencial, ou seja, que a tributação não alcance o valor mínimo necessário a sua subsistência, bem como de sua família e de sua atividade.

Ressalta-se que, quando se trata precisamente da espécie tributária “imposto”, há que se observar que é um atributo cujo critério material de sua incidência é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O elemento de imposição da referida espécie de tributo está determinando o fato que revela a riqueza do contribuinte. Nessa situação, a lei tributária elege determinados componentes presuntivos de capacidade econômica e estabelece a obrigação de pagar tributos. Em consequência, quando tais fatos são realizados pelo sujeito passivo, surge a incidência tributária e o respectivo dever de contribuir aos cofres públicos através do tributo. Supõe assim que, o contribuinte realizou um comportamento deflagrador de riqueza, indicador de capacidade contributiva.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva surgiu expressamente com a Constituição de 1946 em seu artigo 202, que estabelecia que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. O atual sistema constitucional brasileiro faz referência expressa ao princípio da capacidade contributiva no artigo 145, § 1º, que dispõe “que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A expressão “sempre que possível” posta no atual texto constitucional fez com que surgissem alguns debates. Em uma percepção superficial seria possível afirmar que observar o princípio da capacidade contributiva é uma conveniência do legislador. No entanto, se fosse

somente uma recomendação do constituinte, não haveria de existir uma regra específica prevista na Constituição Federal. A afirmação constitucional deve ser interpretada no sentido de que somente quando não seja possível atender o princípio é que se poderia afastar a sua observância, contudo, quando possível, necessariamente deve ser observado.

Ademais, a capacidade contributiva tem função de ajustar os ideais de justiça distributiva, que tem por base o princípio da solidariedade. É dizer, o “indivíduo está vinculado, enquanto integrante de uma sociedade organizada, a partilhar os gastos estatais, fundados nas despesas da coletividade, respeitada sempre sua força econômica (e esse é o desafio, atribuir uma real colaboração dos indivíduos, sem gerar um potencial dano patrimonial)”⁷. Intrinsecamente à justiça distributiva está o dever de solidariedade. A *res publica* pertence a todos e necessita de recursos financeiros para sua manutenção. Assim, cada indivíduo, conforme suas condições econômicas, deve contribuir para os custos públicos.

Por outra perspectiva, verifica-se que do princípio da capacidade contributiva se extraem direitos individuais. Nesse passo, a contribuição do sujeito passivo deve ser ponderada de acordo com a sua capacidade de suportar o respectivo encargo tributário. Para a capacidade contributiva importa a comunicação entre a hipótese de incidência tributária e o seu conteúdo econômico. Ou seja, a incidência sobre a riqueza do contribuinte não está autorizada a absorver o padrão de vida do contribuinte e afetar suas atividades econômicas lícitas, já que o princípio representa uma capacidade ou possibilidade de disponibilidade de meios econômicos para realizar o respectivo pagamento da exação tributária.

4 Princípio do poluidor pagador como orientador da tributação ambiental

É visível no cotidiano a proporção do crescimento econômico e a exploração descontrolada dos recursos naturais. Para que se remodele essa conduta predatória sem prejudicar o desenvolvimento, é possível valer-se do tributo como instrumento de preservação ecológica. Percebe-se que as questões econômicas estão atreladas às questões ambientais e ambas são valores relevantes à atual e futura geração e, para tanto, é mister uma eficiente defesa do meio ambiente que pode ser promovida com a conjugação de ambas as questões.

O importante aspecto dos tributos ambientais é o seu caráter instrumental. É dizer, para a consecução da tutela do meio ambiente, o Poder Público pode adotar essa medida econômica, de forma a promover ou desestimular determinada atividade econômica que se

⁷ SANTOS, N. C., *Op. cit.*, p. 58.

relaciona com o meio ambiente, auxiliando o chamado desenvolvimento sustentável.

A tributação ambiental pode atuar de duas formas, uma positiva, por meio da aplicação de gravames mais onerosos a atividades danosas ao meio ambiente, ou de forma negativa, proporcionando uma carga tributária mais suave para quem atende políticas e medidas de tutela ambiental.

Por essa razão, pode-se afirmar que a finalidade desejada não é estritamente fiscal. A essência da tributação ambiental é a finalidade extrafiscal de atingir políticas de preservação do meio ambiente. Em outras palavras, um tributo ambiental é assim considerado quando o conjunto de seus elementos estruturais constitui-se na graduação do gravame pautada em fins de proteção do meio ambiente.

O sistema constitucional tributário impede que haja ampla discricionariedade por parte do legislador em instituir e regular o tributo. A Constituição Federal tratou de estabelecer limites e orientações quanto aos tributos que possam ser instituídos e de que forma podem ser implementados por cada ente autônomo. Entre as orientações dadas pela Constituição Federal, serão observados os princípios constitucionais dirigidos em capítulo próprio para o sistema tributário, contudo, outros relacionados em outras partes do texto constitucional podem ser considerados. Quando se trata da tributação ambiental, é importante avaliar o princípio do poluidor pagador. Assim, para melhor compreensão da tributação ambiental, há de se fazer referências a esse princípio, que orienta as medidas públicas relacionadas ao meio ambiente.

Quando se trata do poluidor pagador, refere-se à internalização dos custos ambientais. Segundo esse princípio, é possível atribuir ao causador do dano ambiental os custos necessários à redução, eliminação ou neutralização da deterioração do meio ambiente. Em outras palavras, proporciona impor a responsabilidade na composição dos custos das medidas de proteção do meio ambiente aos custos da atividade econômica danosa ao meio ambiente.

O princípio do poluidor pagador surgiu no âmbito internacional em 1972, sendo adotado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), conforme recomendação do seu Conselho Diretor. Contudo, até a Declaração do Rio, esta regra era aplicada apenas nos países da União Europeia e nos países-membros da OCDE. Posteriormente ao encontro no Rio de Janeiro, a orientação do princípio do poluidor pagador⁸

⁸ Princípio 16 da Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável: “As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com

passou a ter dimensão internacional.

No encontro do Rio de Janeiro, considerou-se que as autoridades devem promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, considerando que o causador do dano ambiental deverá suportar os custos dos prejuízos ambientais ocasionados por sua atividade, observado o interesse público:

Tal princípio não tem como origem o fato de que, durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidades negativas”. São chamadas externalidades porque, embora resultantes da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização dos lucros e socialização das perdas”, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se a internalização.⁹

Não é correto entender que o princípio do poluidor pagador é uma autorização para poluir. É uma forma relacionada ao princípio da prevenção para que os entes econômicos não realizem práticas danosas ao meio ambiente. É perceptível a importância do crescimento econômico para a sociedade, porém, destaca-se que durante o processo produtivo são causadas externalidades negativas, ou seja, consequências negativas repassadas para a coletividade, enquanto o lucro da atividade econômica é obtido pelo empreendedor econômico. Desse modo, para que a situação seja evitada ou revertida, o princípio do poluidor pagador pretende que esse custo não seja repassado à sociedade, infligindo sua internalização pelo causador do dano ambiental.

Numa análise superficial, infere-se que o princípio em discussão não comporta caráter preventivo, pois sua incidência pode ser verificada após a ocorrência do dano ambiental para apuração do encargo oriundo do dano ambiental. Entretanto, sua função pode trazer aspectos preventivos quando visto de forma a desestimular o potencial poluidor de determinada atividade, de forma a protestar pela qualidade do meio ambiente adotando medidas que reduzem os prejuízos ambientais e, assim, reduzindo a carga tributária.

Apresenta uma característica fortemente preventiva porquanto implica internalizar as externalidades negativas relacionadas ao meio ambiente, de maneira que o causador do dano suporte os encargos necessários à redução, eliminação ou neutralização do dano ambiental.¹⁰

o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais”.

⁹ MODÉ, F. M. **Tributação ambiental – a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 63.

¹⁰ Não é diferente a posição da União Europeia. Conforme está exposto nas seguintes palavras, verifica-se que o princípio do poluidor pagador não está restrito à reparação do dano ambiental, pois nos termos do Tratado da União Europeia está incluída a preocupação com a correção, precaução e prevenção do dano ao meio ambiente: “Come è noto gran parte degli studiosi ha criticato il principio ‘chi inquina paga’ in quanto si limiterebbe ad operare sulle conseguenze dei comportamenti inquinanti, in un’ottica meramente riparatoria. Tuttavia tale critica dovrebbe attenuarsi laddove si consideri che l’attuale quadro dei criteri fondamentali della politica comunitaria

Aportam-se fundamentos para que o ente econômico seja mais cauteloso com o potencial poluidor de sua atividade econômica, impondo resguardar a qualidade do meio ambiente. No sistema da tributação ambiental o princípio do poluidor pagador ganha relevância e eficácia na medida em que implica encargos tributários maiores a quem ocasiona prejuízos à coletividade e, em contrapartida, gratifica quem beneficia a sociedade não prejudicando o meio ambiente.

Com a imputação dos custos ambientais aos seus responsáveis, os impactos ambientais se reduziriam, e essa é a pretensão da tributação ambiental. O que se busca é concretizar o princípio do poluidor pagador como um estímulo econômico para minimizar a contaminação. A finalidade da tributação ambiental em conexão com o que implica referido princípio não está essencialmente em arrecadar recursos financeiros, senão modificar comportamentos. Ainda que se possa arrecadar e seus recursos possam ser dirigidos a políticas ambientais, resta por ser uma consequência secundária.

A tributação ambiental é um mecanismo para internalizar os custos ambientais da cadeia econômica de consumo, ainda que se apresente como um elemento indireto para desestimular as condutas negativas ao entorno natural. Consiste no fato de os empreendedores poluidores assumirem os custos externos à sua atividade prejudicial ao meio ambiente, custos que podem se caracterizar por uma tributação positiva (aumento do gravame tributário) ou uma tributação negativa (redução ou extinção da carga tributária).¹¹

Dessa maneira, “internalizando” esses custos por meio do encargo maior do tributo, forçaria o empreendedor a reduzir a degradação ambiental para que esses custos também sejam reduzidos. Colaboraria efetivamente com o êxito dessa medida a redução ou extinção da carga do tributo aos destinatários que adotaram as regras de ajuste de suas condutas ao efetivo fim ecológico.

Ressalta-se que, utilizando-se da tributação ambiental, o Estado deve induzir o interesse do particular em evitar o dano em vez de suportar o custo da reparação. Para isso, uma melhor solução é que os custos para impedir o prejuízo ambiental se apresentem menor

ambientale risulta particolarmente articolato. Come si desume già dalla formulazione letterale dell'art. 174 del Trattato, oggi i tre obiettivi prioritari della tutela ambientale comunitaria consistono nella prevenzione, nella precauzione e nella correzione: la politica comunitaria deve tendere a prevenire non solo il danno ambientale agionevolmente certo, ma anche il danno meramente eventuale, qualora questo si prospetti come grave ed irreparabile; se il danno si determina va attuata immediatamente la correzione alla fonte con intervento che, per quanto ex post, mira a ridurre ovvero ad impedire gli effetti inquinanti” (VERRIGNI, C. La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambiental. In: **Rassegna tributaria**, n. 5 di settembre-ottobre 2003).

¹¹ VAQUERA GARCIA, A. La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales. **Nueva Fiscalidad**, n. 3, Marzo de 2006.

que os custos da internalização. Desse modo, torna-se possível a instigação do comportamento necessário e desejável com avocações de recursos para as medidas dirigidas à tutela ambiental.

5 Aplicação dos princípios capacidade contributiva e do poluidor pagador ao desenvolvimento sustentável pelo uso da extrafiscalidade

O equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente requer mecanismos e políticas públicas que incentivem o desenvolvimento sustentável. Através da extrafiscalidade dos tributos encontramos uma das vias de promoção desse objetivo. Esta extrafiscalidade nada mais é, do que a apresentação do Estado de estímulos e desestímulos na economia que quando na formação da vontade prática de determinada conduta levam a seguir o entendimento do legislador.¹²

É papel do legislador, através das normas, ajustar as condutas dos indivíduos no contexto social. A norma jurídica e a conduta do cidadão são aptas a ocasionarem consequências de ordem social e jurídica. A norma jurídica não está para confirmar os fenômenos econômicos e sociais, pois a finalidade pode estar em modificar determinados fatos sociais, o que causa conflito entre a conduta e o que a norma impõe, dissenso que muitas vezes se apresenta necessário para o alcance do bem comum.¹³

Este também é o entendimento de Fiorillo¹⁴, quando dizia que “o Estado Brasileiro não apenas admite, mas antes, direciona toda a atividade tributária no país a bem da coletividade das pessoas”. Esse direcionamento da tributação não é mais do que a extrafiscalidade da qual se fala.

Os tributos quando são instituídos, na sua essência, visam arrecadar recursos financeiros aos cofres públicos para o custeio das despesas públicas, sendo caracterizado pela sua função fiscal. Não obstante, o tributo também pode se revestir da finalidade extrafiscal, em que a figura tributária não perseguirá exclusivamente os fins de arrecadação de receitas para os entes políticos, mas neste caso buscaram promover o desenvolvimento econômico sustentável.

Os tributos caracterizados como ambientais podem arrecadar recursos financeiros, mas ao mesmo tempo servirão para dirigir condutas através do seu gravame. Isso é perceptível

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹³ BECKER, A.A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

¹⁴ FIORILLO, C. A. P. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 868.

quando há uma carga mais onerosa para aqueles que não adotam técnicas favoráveis ao meio ambiente, que, ao mesmo tempo em que orientam uma mudança de conduta, enquanto houver sua incidência, resultam na incrementação de receita, que poderá proporcionar investimentos públicos destinados ao bem comum.

A tributação ambiental também envolve a concessão de incentivos fiscais, uma vez que o que realmente se anseia não é o incremento da arrecadação com o tributo ambiental, e sim a finalidade extrafiscal de tutela do meio ambiente. Esse caráter extrafiscal reveste-se de estímulos para que sejam adotadas técnicas não poluidoras, convenientes à ordem jurídica e aos fins sociais buscando sempre promover o desenvolvimento econômico, mas de maneira sustentável.

Destaca-se, então, que na tributação ambiental está presente o caráter extrafiscal de conduzir comportamentos por meio da graduação do gravame do tributo. Partindo dessa concepção é que se tem de trazer à discussão a capacidade contributiva do sujeito a que se sujeita à tributação ambiental.

No que corresponde especificamente à atenção do princípio da capacidade contributiva e a tributação extrafiscal, importa iniciar com as palavras de Alfredo Augusto Becker:

A compreensão disto não oferece nenhuma dificuldade quando se trata de tributação extrafiscal visando mais justa repartição de capital (ex.: provocar ou auxiliar a reforma agrária) ou quando a tributação extrafiscal visa reduzir a renda e impedir a especulação no comércio e indústria (ex.: tributação de lucros extraordinários).¹⁵

Não obstante, o mesmo autor alerta quanto à possibilidade de existir prejuízo ao princípio no que toca ao tributo extrafiscal “proibitivo”, inclusive de ser inconstitucional, quando viole a garantia constitucional da capacidade contributiva com hipóteses de incidência que ofendam o mínimo indispensável a sua subsistência.

Por razões de a tributação poder atender outros fins de outras naturezas previstos constitucionalmente, que não seja propriamente o fim fiscal de arrecadar recursos públicos, pode-se argumentar sobre alguma deturpação do princípio da capacidade contributiva, ou seja, é curioso estabelecer valoração da capacidade contributiva do agente agressor proporcional ao dano ambiental. Contudo, é permitido entender que a relação se apresentaria proporcional no sentido de que quanto mais agressão ocasiona o agente econômico com sua atividade, conseqüentemente essa atividade pode ser mais rentável ao seu explorador, uma vez comparada com outras menos ou não prejudiciais ao meio natural.

¹⁵ BECKER, A.A., *Op. cit.*, p. 531.

Não obstante, essa presunção de proporção de poluição e graduação do tributo não deve ser consentida de forma absoluta. O valor do tributo face à capacidade contributiva não pode ter por base uma simples presunção correspondente ao dano ambiental, já que, segundo o princípio, deve se inquirir a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo.

A admissibilidade de instituir um tributo cujo fato gerador consista em emissões poluidoras não é apoiada pela doutrina alemã ao tratar da “Teoria do Estado do Imposto” (“Steuerstaatsthese”). Segundo referida teoria, o Estado é financiado por recursos econômicos dos indivíduos, sobretudo por meio de impostos, e não de meios próprios, e por essa razão devem ser orientados pelo princípio da capacidade contributiva.¹⁶

No entanto, encontram-se defensores da mitigação do princípio da capacidade contributiva quando se tratar da função extrafiscal do tributo por estarem envolvidos fins constitucionalmente reconhecidos:

El sacrificio del principio de la capacidad contributiva debe, sin embargo, ser proporcionado, para lo cual tiene que superar, como expone Herrera Molina, un triple control: 1) de idoneidad de los tributos o elementos tributarios ambientales para alcanzar su objetivo; “es decir, han de constituir un verdadero incentivo para la protección del medio ambiente, puesto que de otro modo no podría justificarse la desviación del principio de la capacidad económica”; 2) de necesidad o lesión mínima que “implica que no existan otras medidas igualmente eficaces y económicas que permitan alcanzar los mismos objetivos de protección ambiental con una menor incidencia sobre los derechos de los interesados y una menor desviación de otros principios constitucionales”; y 3) control de proporcionalidad en sentido estricto, que “exige ponderar los beneficios ambientales y la lesión sufrida por el principio de capacidad económica”.¹⁷

A concepção do princípio da capacidade contributiva autoriza que sejam dadas algumas interpretações, visto que o dispositivo constitucional apenas estipula que as despesas públicas sejam repartidas entre os contribuintes conforme suas possibilidades de suportar o encargo econômico do tributo. Não há limites específicos e expressos no texto constitucional. Por isso, deve-se ter cuidado quanto à elasticidade do princípio, de forma que possa distorcer sua finalidade. O grau de indeterminação, os conceitos jurídicos são postos com base em regular o sistema jurídico e, por se tratar de um princípio que orienta o legislador na estipulação do tributo, é necessário estabelecer uma completude do conceito com dados da realidade em que está sujeita a sua aplicação.

Nesse contexto, interessa, então, avaliar a força econômica da deterioração ambiental. Todavia, enquanto é considerada apenas como um dano ambiental, não se verifica de imediato

¹⁶ GONZALES DE LA FUENTE, J. M. Tributos ambientales en Alemania. **Revista Noticias de la Unión Europea**, n. 122, Año XI, CISS, Marzo de 1995.

¹⁷ PALAO TABOADA, C. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica In: TÓRRES, H. T. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 83 e 84.

um índice econômico. Contudo, analisando a desvantagem que pode acarretar para o meio ambiente e comparando os custos não suportados pelo ente econômico que deixa de adotar outra técnica menos danosa ao meio ambiente, verifica-se que o agente pode lograr uma vantagem econômica frente aos demais que se preocupam com o meio ambiente.¹⁸

O que se verifica é um prejuízo na concorrência entre os agentes econômicos, quem se preocupa com o meio ambiente saudável e que assume os custos para atender esse fim acaba por sofrer um encargo econômico mais pesado, reduzindo os seus lucros e tendo seu produto ou serviço mais onerado, em comparação àqueles que estão somente preocupados com o crescimento econômico de suas atividades, independentemente dos danos ambientais.

Com vistas à proteção jurídica ambiental com vistas ao desenvolvimento sustentável, a mudança de mentalidade que se deve produzir na sociedade atual deve alcançar a atividade que ocasiona o prejuízo ambiental. Logo, o que deve resultar rentável ao ente econômico é a posição de assumir o gasto com técnicas que protejam o meio ambiente, e não o custo do tributo.

Nesse sentido é possível pensar que não há prejuízo ao princípio da capacidade contributiva nos tributos ambientais, uma vez que o agente econômico obtém benefício econômico com o dano ambiental, com a conseqüente perda para a sociedade.

Sem computar esse custo ambiental na redução dos lucros do agente causador dos danos ambientais, a capacidade econômica resta incrementada. Referido custo confere um substrato econômico e que traz uma transcendência econômica para o agente poluidor, que o indivíduo transfere à sociedade sem que seja suportado por ele, assim reflete a riqueza na qual expressa a sua capacidade econômica. Não se quer afirmar que o mero fato de causar dano ambiental pressupõe um índice de capacidade contributiva, mas se pretende esclarecer que pode haver manifestação econômica por meio da utilização ou prejuízo de certos bens de domínio coletivo que deixam de trazer custos ao agente empreendedor que o consome.

Com vistas a essa perspectiva, é aceitável a incidência do princípio do poluidor pagador, que se traduz na necessária internalização dos custos ambientais decorrentes da utilização de um dado recurso natural em razão de sua escassez. A internalização dos custos é medida de cunho econômico. Logo, isso demonstra uma melhor capacidade econômica

¹⁸ Corroborando com o dito, tem-se as palavras de Franco Gallo y Fabio Marchetti: “[...] sembra utile fare affidamento a quella dottrina che vede come possibile modello di collegamento fra carichi pubblici ed obbligo di contribuire la ‘compensazione delle economie e diseconomie esterne’, per cui ‘quante volte il vantaggio economico di un certo soggetto sia prodotto da una pubblica spesa, non espressamente finalizzata a produrlo, ovvero determini, a carico di altri soggetti, un pregiudizio che, per l'essere rilevante rispetto ai fini generali dello Stato, produce la necessità dell'intervento pubblico in vista della sua eliminazione, esso può essere assunto a indice di capacità contributiva” (GALLO, F., MARCHETTI, F. I presupposti della tassazione ambientale. *Rassegna tributaria*, n. 1 di gennaio-febbraio 1999.

exteriorizada por meio do uso do meio ambiente, não incluindo no seu lucro os custos ambientais.

A preocupação se concentra mais em desfavorecer as ações nocivas que favorecer ações vantajosas. A atividade econômica de produção e consumo acarreta um efeito a alguma substância natural, um certo valor de uso ou é acrescentado ou é subtraído dela. Logo, não se pode ignorar que se aliam às vantagens o fato de que o uso do meio ambiente envia uma sinalização econômica aos mercados.

Trata-se de uma derivação do princípio da igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, com a imposição mais agravada sobre aqueles que devem contribuir mais com os custos sociais, já que obtém o lucro em prejuízo de bem coletivo.

O tributo ambiental não existe por uma mera eleição de um fato jurídico, ele está baseado em questões e causas sociais, especificamente ambientais, sobretudo na garantia de um meio ambiente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Seu fato jurídico será consequência da causa social do tributo. É dizer que, apesar da necessidade de tributar, há também a intervenção do Estado nos domínios da sociedade privada, de forma a orientar condutas que atendam o interesse coletivo. Assim é o tributo ambiental, que é mais que arrecadar recursos financeiros, tornando-se instrumento de cobrança de responsabilidades sociais e condutor de diretrizes de justiça social e do desenvolvimento sustentável.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação ambiental tem uma finalidade específica e positiva, ou seja, está fundamentada na política de proteção ambiental calcada em evitar o dano ecológico e promover o desenvolvimento sustentável. Para isso, ao agente econômico é proporcionada uma margem de opção para adequação de sua atividade à defesa do meio ambiente.

Consiste em um comando de incentivo ao agente econômico, para que busque, segundo suas conveniências, o que seja mais vantajoso, o meio mais conforme com a redução ou extinção do potencial danoso de sua atividade. Sem embargo, importa destacar que a intervenção do Estado na economia e nos mercados com vistas à tutela ambiental não pode ser inflexível interrompendo uma atividade econômica lícita.

A tributação ambiental apresenta um caminho sólido para o atingimento do desenvolvimento sustentável, enquanto pressupõe internalizar as externalidades negativas ambientais para o causador do dano ao entorno natural suporte os custos ambientais que

repassa à sociedade, e assim o induza a tomar medidas de redução, eliminação ou neutralização do prejuízo ambiental.

Com essa ideia se busca reduzir os impactos ambientais, de forma a concretizar o princípio do poluidor pagador como um estímulo para a preservação do meio ambiente. A tributação ambiental, em consonância com aludido princípio, não implica arrecadar recursos financeiros aos entes estatais, senão modificar comportamentos.

O princípio do poluidor pagador autoriza internalizar os custos ambientais decorrentes da utilização de recurso natural. A internalização dos custos é medida de cunho econômico. Logo, isso afeta de igual modo sua capacidade econômica exteriorizada por meio do uso do meio ambiente. Referido custo confere um substrato econômico e conduz a uma derivação econômica para o titular do mesmo que transfere à coletividade sem que seja suportado pelo agente causador.

A preocupação está em depreciar as ações nocivas, sem obstá-las, e beneficiar ações que tutelam o meio ambiente, assim lograremos o objetivo de uma verdadeira política de desenvolvimento sustentável. Não se pode ignorar que, alia-se às vantagens da implantação da tributação ambiental o fato de que tal instrumento envia uma sinalização econômica aos mercados, possibilitando aos agentes atuarem de forma livre nas suas escolhas para desenvolver sua atividade com compromisso de garantia de um meio ambiente equilibrado hoje e no futuro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARISTÓTELES. **A Política**. [Tradução: Torrieri Guimarães]. São Paulo, Martin Claret, 2002.

AYALA, P. A. A Proteção Jurídica das Futuras Gerações na Sociedade do Risco Global: O Direito ao Futuro na Ordem Constitucional Brasileira. *In*: FERREIRA, H. S., LEITE, J. R. M., BORATTI, L. V. (Orgs.). **Estado de Direito Ambiental: Tendências**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010.

BASSO, A. P. O sistema tributário como instrumento de proteção ambiental e de desenvolvimento econômico. **Revista Direito e Desenvolvimento**: revista do curso de direito Unipê, ano 1, n. 1, João Pessoa, 2010.

_____. **La fiscalidad ambiental de la energía eléctrica**. (Tesis Doctoral), Toledo, España: Universidad de Castilla-La Mancha e Università di Bologna, 2009.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
GALLO, F. y MARCHETTI, F. I presupposti della tassazione ambientale. **Rassegna tributaria**, n. 1 di gennaio-febbraio 1999.

CALIENDO, P. Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado. In BASSO, A. P., ALBUQUERQUE, A., DEODADO, F. A. F. N., BELO, A. C., PALITOT, R. R. B. (Orgs.). **Direito e desenvolvimento sustentável: desafios e perspectivas**. Curitiba: Juruá, 2013.

CAVALCANTI, C. (Org.). **Desenvolvimento e natureza: estudos para uma sociedade sustentável**. Recife, Cortez, 2009.

DERANI, C. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

GONZALES DE LA FUENTE, J. M. Tributos ambientales en Alemania. **Revista Noticias de la Unión Europea**, n. 122, Año XI, CISS, Marzo de 1995.

FIORILLO, C. A. P. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MODÉ, F. M. **Tributação ambiental – A função do tributo na proteção do meio ambiente**. 1. ed., 3ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2005.

PALAO TABOADA, C. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, H. T. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

PERALTA, C. E. Tributação ambiental no Brasil. In **Revista de Finanças Públicas**. v.3, n.3. 2015.

SANTOS, N. C. **A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza**. São Paulo: Lex Editora S.A., 2007.

SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

VAQUERA GARCIA, A. La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales. **Nueva Fiscalidad**, n. 3, Marzo de 2006.

VERRIGNI, C. La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali. In: **Rassegna tributaria**, n. 5 di settembre-ottobre 2003.

VIEIRA, A. C. O princípio da precaução e a extrafiscalidade na tributação ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**, n.32, 2014.