

**A CONSTITUIÇÃO E O MEIO-AMBIENTE
LIMITES À UTILIZAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DE
INTERVENÇÃO SOBRE O MEIO AMBIENTE**

Cláudia Maria Borges Costa Pinto¹

Sumário: 1. Introdução. 2. O Meio Ambiente na Constituição. 3. Valores e Princípios Constitucionais. Princípios Vinculados a Valores. 4. Relações entre as Competências Tributária e Ambiental. Parâmetros Constitucionais para o uso de normas tributárias como instrumento de intervenção sobre o Meio Ambiente. 5. Conclusões. 6. Referências.

RESUMO: Este artigo apresenta reflexões sobre os limites à utilização de normas tributárias como instrumento de intervenção sobre o meio ambiente. Embora seja um tema de grande importância, existem poucos trabalhos doutrinários e rara jurisprudência sobre o tema, o que dificulta o trabalho de pesquisa e, por conseguinte, a exata compreensão do assunto, o que, justifica, outrossim, o interesse e a relevância em aprofundar o seu estudo.

Palavras-chave: Constituição brasileira – sistema tributário brasileiro - princípios constitucionais - tributação ambiental.

ABSTRACT: This article presents reflections about the limits to the use of tax law as intervention instrument on the environment. Although it is a subject very important, there are few doctrinal works and rare jurisprudence about the subject, what it makes it difficult the research work and, therefore, the accurate understanding of the subject, what, justify the interest and the relevance in deepening the its study.

Word-key: Brazilian constitution - system brazilian tributary - principles constitutional - ambient taxation.

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba, Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Curitiba e MBA em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas; Mestranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Advogada.

1 INTRODUÇÃO:

A preservação do meio ambiente passou a se inserir na pauta das preocupações da sociedade moderna. No entanto, a vertiginosa rapidez da evolução econômica e social não é acompanhada pelo Direito Positivo, o qual, com certa frequência, tarda a disciplinar estes setores.

Todavia, ao nos debruçarmos sobre nossa Carta Magna, verificamos que tal não sucede com as interações entre o Direito Tributário e Ambiental, pois, embora seja forçoso reconhecer que os problemas que atualmente se põem aos juristas se situem num contexto diferente ao vivenciado quando do advento da Constituição de 1988, há, no Direito Constitucional positivo, instrumental jurídico suficiente para estruturar um *corpus* teórico apto à disciplinar as mudanças e transformações havidas nestes ramos do Direito² e cuja harmonização dá lugar a uma possível "*tributação ambiental*"³ ou, em outros termos, "*tributação ambientalmente orientada*"⁴.

² Neste sentido também opinam Maria de Fátima RIBEIRO e Jussara S.A.N. FERREIRA, no artigo "O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 671; Fernando Facuty SCAFF e Lise Vieira da Costa TUPIASSU, in "Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 38, abril-junho de 2005. p. 118".

³ Embora se reporte à uma palestra proferida em 1997, não perde atualidade a afirmação de Regina Helena COSTA que a expressão "tributação ambiental" é recente no Direito brasileiro. Esta idéia é expressa no artigo "Tributação Ambiental. in Direito Ambiental em Evolução", publicado em 2001 e, também, recentemente, no artigo "Apontamentos Sobre a Tributação Ambiental no Brasil", obra esta publicada em 2005, no qual a tributação ambiental é considerada o "(...) o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental". in Direito Ambiental em Evolução - nº 1. FREITAS, Vladimir Passos de Freitas (org), 2ª edição, Curitiba: Juruá, 2002, p. 303 e também "Apontamentos Sobre a Tributação Ambiental no Brasil". in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312.

⁴ Com grande frequência verifica-se na doutrina e jurisprudência o uso da expressão "tributação ambiental". No entanto, há certa confusão terminológica em outros setores do conhecimento humano. Neste sentido lecionam Marli Teresinha Deon SETTE e Jorge Madeira NOGUEIRA: "*Os economistas costumam se referir, de maneira genérica, às mais variadas espécies tributárias aplicadas na gestão ambiental, com a designação de taxas ambientais, ecotaxação, taxas verdes ou taxas pigouvianas; (environmental taxes, ecotaxation, green taxes ou pigouvian taxes). Essa última denominação homenageia o economista inglês Arthur C. Pigou (1877-1959), pioneiro na defesa da adoção de tributos como elemento corretivo das externalidades, como corretamente destaca Ricardo Carneiro*". SETTE. Marli Teresinha Deon e NOGUEIRA, Jorge Madeira. Aplicabilidade da

Outrossim, buscando lançar luzes no verdadeiro “*encontro das águas*” entre o Direito Tributário e Ambiental⁵ visa o presente trabalho, a partir de uma leitura do texto constitucional, estabelecer os parâmetros fixados pela Constituição para a possível utilização de normas tributárias como meio de intervenção sobre o meio ambiente.

2 O MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO:

Segundo Edson Luiz PETERS a legislação ambiental brasileira é uma “*colcha de retalhos*”, pois “*nunca existiu e não existe um corpo legislativo único, isto é, um Código Ambiental Brasileiro*” pois as “*normas foram sendo editadas gradativamente na História Político-Jurídica brasileira*” estando “*dispersas em inúmeros textos legais*”⁶.

Não estando compreendido no escopo deste trabalho a sistematização da legislação ambiental, impõe-se um corte metodológico que limite o estudo dentro da própria Constituição Federal.

Tributação Ambiental. Publicada no Juris Síntese nº 47 - MAI/JUN de 2004. Extraída do CD-Rom Juris Síntese IOB, nov/dez 2005. Preferimos, ao lado de Roberto FERRAZ, o uso da expressão “*tributação ambientalmente orientada*”, que o mesmo a utiliza, inclusive, no título do seu artigo “Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil” e explica que são “*tributos ecologicamente orientados (...) aqueles que influenciam na decisão econômica, de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada*”. FERRAZ, Roberto. “Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil”. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 341.

⁵ Utilizamos a expressão em sentido figurado, pois partilhamos do posicionamento do Alfredo Augusto Becker, para quem “falsa é autonomia de qualquer outro ramo do direito positivo”. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª edição, São Paulo: Lejus, 2002, p. 29.

⁶ PETERS, Edson Luiz e PIRES, Paulo Tarso de Lara. Manual de Direito Ambiental. Curitiba: Juruá, 2001, p. 30/31. Nas conclusões do seu artigo “Municípios e Meio Ambiente: A Necessidade de uma Gestão Urbano-Ambiental”, Vanêsa Buzelato Prestes analisa criticamente a evolução histórica da legislação ambiental brasileira, afirmando que “*Historicamente, a legislação ambiental tratou da questão ambiental de forma esparsa e diluída, versando sobre itens ambientais na 'exata medida atender sua exploração pelo homem*”. PRESTES, Vanêsa Buzelato. Municípios e Meio Ambiente: A Necessidade de uma Gestão Urbano-Ambiental. in Revista Interesse Público. Ano 8, n. 36, março/abril de 2006, Porto Alegre: Notadez. p. 336.

Neste âmbito, Paulo Affonso Leme MACHADO ensina que a "(...) *Constituição de 1988 pela primeira vez no Brasil insere o tema 'meio ambiente' em sua concepção unitária*" lecionando que a mesma "(...) *garante o direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e essencial à sadia qualidade de vida.*"⁷

Segundo José Afonso da SILVA há referências explícitas e implícitas ao meio ambiente na Constituição. Entre as referências expressas cita o artigo 5º, inciso LXXIII; o artigo 20, inciso II; art. 23; art 24, incisos VI, VII e VIII; art. 91, § 1º, inciso III; art. 129, inciso III; art. 170, inciso VI; art. 174, § 3º; art. 186, II c/c art. 184; artigo 200, inciso VIII; art. 216, inciso V; art. 220, § 3º, inciso II; art. 231, § 1º⁸, figurando o núcleo da questão ambiental no Capítulo VI do Título VIII (Ordem Social - art. 225). As referências implícitas, por seu turno, inserem-se os dispositivos insertos no artigo 21, incisos XIX, XX; XXIII, XXIV, XXV; artigo 22, incisos IV, XII e XXVI; artigo 23, incisos II, III e IV; artigo 24, inciso VII; artigos 215 e 216; artigo 20, incisos III, V, VI, VIII, IX e X; artigo 26, inciso I; artigo 30, inciso VIII c/c art. 183; artigo 30 inciso IX; artigos 196 a 200.

Para efeitos deste estudo, no entanto, importa esclarecer que a Constituição Federal consagra um *sistema jurídico ambiental*, que, na repartição de competências, adotou a regra geral para as entidades federativas, as quais, possuem., em matéria de meio ambiente, competência material comum (artigo 23) e competência legislativa concorrente (art. 24), cabendo a União - a qual ocupa uma posição de supremacia no que tange à proteção ambiental⁹ - editar "*normas gerais*"¹⁰, de cunho nacional, vinculante para Estados e Municípios.

⁷ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 9ª edição, rev., ampl. e at. de acordo com as Leis 9.966, 9.974, 9.984 e 9.985 de 2.000, 2ª tiragem, São PAULO: Malheiros Editores, 2001, p. 81.

⁸ SILVA, José Afonso. *Direito Ambiental Constitucional*. 5ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 47/50.

⁹ Segundo José Afonso da Silva tal posição decorre não só porque à União incumbe a Política geral do Meio Ambiente, mas também porque lhe cabe "*executar planos nacionais e regionais de proteção ambiental (...), lhe é reconhecida a competência exclusiva para instituir o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos (...)* e *competência privativa para legislar sobre águas e energia (...)*". op. cit. p. 76.

O objeto da tutela - meio ambiente - aqui compreendido como a "*interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas*", na lição de José Afonso da SILVA¹¹, se dá a partir da instituição de um plexo de competências atribuídas pela Constituição aos entes da Federação, donde conclui-se que o legislador ordinário, na esfera de sua competência, poderá adotar as mais distintas e variadas políticas públicas e instrumentos técnicos para cumprir o *dever constitucional de defesa e preservação do meio ambiente*¹², inserindo-se, então, entre tantas medidas, a utilização da tributação ambientalmente orientada.

Apresentada a questão sobre este prisma, isto é, a tributação ambientalmente orientada como *um – entre outros – dos instrumentos disponíveis* para a persecução dos fins *constitucionalmente previstos – defesa e preservação do meio ambiente* – resta identificar algumas linhas da complexa interação entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, revelando e sistematizando alguns contornos teóricos já reconhecidos e estabelecidos pela doutrina.

¹⁰ Para Paulo Afonso Leme MACHADO a "(...) Constituição brasileira não conceitua norma geral. Resta à doutrina e à jurisprudência essa tarefa. A norma geral visa à aplicação da mesma regra em um determinado espaço territorial. A norma geral federal ambiental, ou em matéria de competência concorrente, não precisa necessariamente abranger todo o território brasileiro (...) .A União está obrigada a inserir na norma geral o conteúdo dos acordos, tratados ou convenções internacionais já ratificados, depositados e promulgados pelo Brasil, como, evidentemente, guardar fidelidade à Constituição em vigor." op. p. 82.

¹¹ op. cit. p. 20.

¹² Importa acrescentar, segundo o magistério de Lisandre Borges Fortes da Costa FIGUEIRA que "*a proteção ao meio ambiente é uma condicionante à exploração da atividade econômica*". FIGUEIRA. Lisandre Borges Fortes da Costa. O Princípio da Proporcionalidade e Tributação Ambiental - A Experiência Brasileira com a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Editora Síntese, n. 27, set-out 2002. p. 11. Em igual sentido é o entendimento de Paulo de Bessa ANTUNES, ara quem a preservação do meio ambiente constitui "*princípio diretor da atividade econômica*".ANTUNES. Paulo de Bessa. Direito Ambiental. 5ª edição, rev., ampl. e at., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 13.

3 VALORES E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. PRINCÍPIOS VINCULADOS A VALORES:

Ressalta o Prof. Roberto FERRAZ que a tributação ambiental é um tema que, freqüentemente é "*tratado de forma confusa, equivocada e até enganosa*"¹³.

Assim, partindo-se da premissa que é necessário dissipar alguns equívocos nesta seara, a referência aos valores e princípios constitucionais impõe-se como um imperativo lógico preliminar à correta compreensão do tema.

Ricardo Lobo TORRES é pioneiro na investigação e sistematização das relações havidas entre valores e princípios constitucionais em matéria de *tributação ambiental*¹⁴ e, em lapidar artigo doutrinário¹⁵, explica como se operam as relações entre os valores e os princípios de Direito Tributário Ambiental.

Esclarece o citado autor que valores "*são idéias absolutamente abstratas, supraconstitucionais e insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional*", ao passo que os princípios "*se situam no espaço compreendido entre os valores e regras, exibindo em parte a generalidade daqueles e a concretude das regras*". Em conseqüência, os valores são desprovidos

¹³ FERRAZ, Roberto. op. cit. p. 327.

¹⁴ Esclareça-se que vários outros autores, em outros âmbitos da Ciência do Direito, diferenciam "*valor*" e "*princípio*". Segundo Fabio Brun GOLDSCHMIDT "*O tema 'valor' poderia sem muito esforço, render um tratado inteiro, tamanha a sua importância. Há tantos estudos sobre o assunto que preferimos restringir o presente (...)*". GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O Princípio do Não-Confisco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 76. CANOTILHO, por sua vez, diferencia *princípios* e *regras*, afirmando que os mesmos são espécies de normas, diferenciando-se pelo grau de abstração (que, nos princípios, é mais elevado); grau de determinabilidade (os princípios são vagos e indeterminados, as regras são suscetíveis de aplicação direta); grau de fundamenabilidade no sistema (notadamente aos princípios); proximidade da idéia do direito (os princípios são modelos "*juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça*"); natureza normogenética (os princípios são fundamentos das regras) (...). CANOTILHO. J.J. Direito Constitucional. Coimbra: Livraria Almedina, 6ª edição, rev. e reimp. 1995, p. 166.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Helene Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21.

de *eficácia imediata* (ou seja, só se concretizam, se atualizam e se expressam através dos princípios) pois "*os princípios tem caráter deontológico, enquanto os valores são axiológicos*"¹⁶.

Nos dizeres de Ricardo Lobo TORRES os princípios constitucionais não se confundem com os valores (mas vinculam-se ou decorrem de valores tais como a liberdade, justiça ou solidariedade), existindo princípios os quais, dada a sua magnitude, podem relacionar-se a diversos valores (v.g. *princípios estruturais - Federação, Estado de Direito, etc*) que simultaneamente se prestam à garantir a liberdade, justiça e segurança jurídica.

Interessa, no entanto, nos ocuparmos dos princípios de Direito Tributário Ambiental vinculado a *valores*. Para tanto, nos aproveitamos da excelente sistematização de Ricardo Lobo TORRES¹⁷:

| Valores | Princípios |
|----------------|---|
| Liberdade | Imunidade do mínimo ecológico |
| Justiça | Poluidor-pagador Usuário-pagador Capacidade contributiva Custo/benefício |
| Segurança | Prevenção Precaução Legalidade tributária Tipicidade tributária |
| Solidariedade | Capacidade contributiva solidária Solidariedade do grupo |

Ricardo Lobo TORRES, no já citado artigo doutrinário, disserta longamente sobre cada uma das interações entre os supracitados valores constitucionais e os princípios de *Direito Tributário Ambiental*.

¹⁶ op. cit, p. 21.

¹⁷ op. cit. p. 23

Assim, em apertada síntese, ao se pronunciar sobre as relações entre o valor “*liberdade*” e o princípio “*imunidade do mínimo ecológico*” defende o citado mestre que a imunidade é a forma pela qual, no Direito Tributário, se dá a proteção aos direitos fundamentais. O art. 225 da CF/88, ao dispor que todos “têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”, consagra o direito de viver em um ambiente sadio e ver respeitada a natureza que cerca o indivíduo como um dos direitos integrantes do rol dos *direitos fundamentais*¹⁸.

Deste modo, continua o raciocínio de Ricardo Lobo TORRES, conquanto no âmbito do Direito brasileiro a imunidade do direito ao meio ambiente não seja explícita, decorre do conceito de “*bens públicos de uso comum do povo*” (diferenciados de bens de uso especial ou dominial), a idéia da *intributabilidade* de bens de fruição gratuita, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças (embora o Estado - ou seus concessionários - estejam autorizados a cobrar remuneração - preço público - pelo direito de uso, observado o princípio do poluidor-pagador).

Nas relações entre o valor “*justiça*” e os princípios do “*poluidor-pagador*”, “*usuário-pagador*”, “*capacidade contributiva*” e “*custo/benefício*” Ricardo Lobo TORRES leciona que decorre do princípio do “*poluidor-pagador*” a idéia de que potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento de despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais¹⁹.

¹⁸ Segundo Maria de Fátima RIBEIRO e Jussara de Assis Borges Nasser FERREIRA “(...) o enfoque sobre a questão ambiental como direito fundamental vem destacado na Carta do Direito ao Desenvolvimento da ONU/86, que teve ser prioridade de todos Estados, ao lado do desenvolvimento sustentável.” op. cit, p. 651.

¹⁹ Heron José de SANTANA, dando outro enfoque ao tema da justiça em matéria de tributação ambientalmente orientada opina que “um tributo ambiental será considerado injusto sempre que utilize um critério de justiça concreta que não seja aceito; conceba o mesmo critério de forma diferente; represente inadequadamente os fatos ou infrinja o critério de justiça formal, tais como os princípios da legalidade - certeza e previsibilidade -, da igualdade, da equidade ou da proporcionalidade”. SANTANA, Heron José de. Meio Ambiente e Reforma Tributária: Justiça Fiscal e Extrafiscal dos Tributos Ambientais. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 33, março 2004. p. 14.

Em igual sentido opinam Anderson Orestes Cavalcante LOBATO e Gilson César Borges de ALMEIDA, para os quais o “*princípio do poluidor-pagador procura justamente promover a responsabilidade privada pela degradação inevitável ao meio ambiente*”²⁰.

Luis Eduardo SCHOUERI, por seu turno, reproduzindo a idéia de Glenn P. JENKIS e Ranjit LAMECH, registra que no princípio do “*poluidor-pagador*” se “*resume na idéia de que aquele que causa danos ao meio-ambiente deva suportar, economicamente, tanto os custos para a recuperação ambiental, quanto as perdas sofridas pela coletividade*”²¹.

Cristiane DERANI afirma que o “*princípio do poluidor-pagador (Verursacherprinzip) visa à internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental. Tal traria como conseqüência um maior cuidado em relação ao potencial poluidor da produção, na busca de uma satisfatória qualidade do meio ambiente. Pela aplicação deste princípio, impõe-se ao ‘sujeito econômico’ (produtor, consumidor, transportador), que nesta relação pode causar um problema ambiental, arcar com os custos da diminuição ou afastamento do dano*”. Na seqüência opina que a determinação de quem seja o poluidor-pagador é uma “*decisão política*”, pois “*poluidores são todas aquelas pessoas – integrantes de uma corrente consecutiva de poluidores – que contribuem com a poluição ambiental, pela utilização de materiais danosos ao ambiente como também pela sua produção (inclusive os produtores de energias) ou que utilizam processos poluidores. O endereçamento de medidas a um integrante desta ‘comunidade de poluidores’ não pode ser deduzido automaticamente do princípio do poluidor-pagador, porém precisa (e pode) ser deduzido de pontos de vista políticos (por exemplo, efetividade de objetos, eficiência econômica, gastos administrativos, etc)*”²².

²⁰ LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante e ALMEIDA, Gilson César Borges de Almeida. Tributação Ambiental: uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 629.

²¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 236/237.

²² DERANI, Cristiane. Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 648.

A Lei 6.938/81 estatui que a Política Nacional do Meio Ambiente visará "*à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos*" (art. 4º, VII). Será considerado poluidor-pagador aquele que puder controlar as condições que ocasionam a poluição, mediante adoção de medidas que previnam ou evitem sua ocorrência.

Como decorrência do princípio do poluidor-pagador, aponta também Ricardo Lobo TORRES o princípio do "*usuário pagador*", o qual sinaliza no sentido de que aquele que usufrui bens de uso comum do povo deve pagar por eles (consubstanciando-se, na orbe tributária, especialmente pela cobrança de preços públicos decorrentes da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural, recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais e também pelas tarifas de uso de recurso hídricos - pagos não só pelo consumidor final, mas também pelas empresas autorizadas a captar e extrair água de mananciais mediante a outorga).

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, Ricardo Lobo TORRES não outorga grande importância, pois entende que o mesmo conflita com o princípio do poluidor-pagador, que, por definição, independe da situação econômica do contribuinte (o que já não ocorre com o princípio "*custo/benefício*"²³), aplicável aos tributos contraprestacionais - *in casu*, no âmbito do Direito Tributário Ambiental se amolda às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia - pois o princípio mede os aspectos quantitativos da taxa e, portanto, se compagina inteiramente com o princípio do poluidor-pagador, que define quem deve pagar o tributo ambiental)²⁴.

²³ Roberto FERRAZ explica que "(...) na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e, assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é critério de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário, mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas". op. cit. p. 342.

²⁴ Embora Anderson Orestes Cavalcante LOBATO e Gilson César Borges de ALMEIDA não atribuam ao "*custo/benefício*" o status de princípio, explicam a expressão dentro do princípio do poluidor-pagador, nos termos seguintes: "*O mercado, tendo como premissa a obtenção do maior lucro com o menor custo, baseada na relação custo/benefício, assume claramente uma tendência par a socialização dos custos, em nome de uma forte e permanente competitividade, cuja sobrevivência econômica do*

Ao dissecar os princípios relacionados ao valor “*segurança*” Ricardo Lobo TORRES explica a idéia da segurança na “*Sociedade de Risco*”²⁵, concluindo que o clima de insegurança atual postula a adoção de novos princípios éticos e jurídicos: a transparência, a responsabilidade, a precaução, a solidariedade social e de grupo, que passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias de segurança.

Assim expõe o princípio da *precaução*, o qual aponta no sentido de que devem ser tomadas medidas que evitem ofensas futuras ao meio ambiente, não se tratando de prevenir prejuízos iminentes, mas acautelar interesses ecológicos contra riscos futuros. Cristiane DERANI explica a íntima relação da política ambiental e as normatizações de prática econômica, para concluir que “*precaução ambiental é necessariamente modificação do modo de desenvolvimento da atividade econômica*”²⁶.

O princípio da *prevenção*, por seu turno, aproxima-se da idéia da *precaução*, mas caracteriza-se pelo dever de prevenir o risco, quando, pela experiência, seja possível estabelecer uma relação de causalidade. No âmbito do Direito Tributário Ambiental pode ensejar a cobrança de taxas com base do exercício do poder de polícia²⁷.

empreendimento estaria centrada na capacidade gerencial da diminuição contínua dos custos. Ora, a preocupação com o desenvolvimento sustentável impõe a que o poder público possa controlar pura e simplesmente a transferência dos custos ambientais para a coletividade. Cada empreendimento econômico deve pautar-se pela necessidade de internalização de custos sociais e ambientais, de modo que a diminuição dos custos represente diretamente uma diminuição da degradação da natureza”.
op. cit., p. 628/629.

²⁵ Sobre a sociedade de risco e a questão ambiental, vide: MENEZES, Paulo Roberto Brasil Teles. O Direito do Meio Ambiente na Era de Risco: perspectivas de mudança sob a ótica emancipatória. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 32, fevereiro de 2004. p. 123/144 e CASTRO, Raquel Araújo. A Hermenêutica Constitucional Americana na Sociedade Pós-Moderna: uma contribuição para a defesa do meio ambiente. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 32, fevereiro de 2004. p. 145/158.

²⁶ op. cit. p. 649.

²⁷ Para Anderson Orestes Cavalcante LOBATO e Gilson César Borges de ALMEIDA “(...) os princípios da prevenção e da precaução impõem ao poder público a necessidade de intervenção na atividade privada, tendo como objetivo a prevalência do interesse público. Reconhece-se, desse modo, a dimensão pública da proteção ao meio ambiente que se encontra diretamente

Ainda no valor “segurança”, prossegue Ricardo Lobo TORRES para explicar o *princípio legalidade tributária* e taxas ambientais sob a perspectiva da Sociedade de Riscos, afirmando que a legalidade tributária passa a ter outro enfoque, diante do novo relacionamento entre Estado e Sociedade e a reaproximação entre direito e ética, conduzindo a legalidade no amplo contexto de equilíbrio entre segurança e justiça.

Na seara da *legalidade tributária* Ricardo Lobo TORRES sustenta que as taxas apresentam uma "larga faixa de indeterminação", principalmente aquelas vinculadas ao poder de polícia, o qual, na sociedade contemporânea, é de difícil definição. Entende o citado autor que as taxas de fiscalização ambiental decorrem do poder de polícia ambiental (que se exerce preventivamente, para evitar danos ambientais e não de prestação de serviços)²⁸.

associada ao controle público da atividade econômica potencialmente poluidora e à capacidade de promoção de políticas públicas capazes de alterar comportamentos e atitudes na relação homem/natureza". op. cit, p. 628.

²⁸ Neste ponto o Autor apresenta uma discussão bastante pertinente: "*Só agora estão ingressando no quadro do poder de polícia a proteção ao meio ambiente, o combate à poluição e a defesa do patrimônio florestal e paisagístico". O problema consiste, antes de tudo, em definir os próprios limites da intervenção estatal sobre a sociedade civil; de um lado estão aqueles que entendem ser tarefa do Estado Democrático de Direito disciplinar o uso das riquezas coletivas e coibir os abusos e as ofensas praticadas contra o meio ambiente; outros, todavia, optam pelo controle através dos próprios órgãos da comunidade, com receio de que a intervenção estatal prejudique a livre iniciativa das indústrias. O direito tributário teria, forçosamente, que refletir a mesma perplexidade: o que se discute hoje, em todo o mundo, é se o sistema ecológico deve ser protegido pelo poder de polícia e, conseqüentemente, pelo poder tributário, ou se, ao contrário, o Estado deve adotar a política premial das subvenções e dos incentivos a quem se abstenha de poluir o meio ambiente. A verdade é que a proteção ecológica tem na cobrança de taxas um de seus melhores instrumentos, complementada pela política financeira apoiada também nos preços públicos, nas contribuições econômicas e na extrafiscalidade dos impostos". A discussão ganha relevo quando se pensa na TFA (Taxa de Fiscalização Ambiental), veiculada pela Lei 9.960/00, declarada inconstitucional pelo STF, que tinha seus potenciais sujeitos passivos indicados no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais (a lei não definiu diretamente o contribuinte, mas segundo Ricardo Lobo Torres, seria razoável este critério pois o princípio que governa a tributação ambiental é a do poluidor-pagador, que diz que paga pelo risco ambiental aquele que exerce atividade potencialmente poluidora). Note que o STF julgou inconstitucional a taxa por entender que as atividades potencialmente poluidoras não estavam definidas em lei e que o fato gerador era a atividade explorada pelo contribuinte e não o serviço prestado pelo ente público (muito embora o tributo tivesse o apelido de "taxa de fiscalização ambiental"). No entender de Ricardo Lobo Torres, o STF censurou a exação fixado no dogma da legalidade estrita e da tipicidade fechada. Após a concessão liminar, sobreveio a Lei 10.165/2000 instituir a TCFA (Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental), que também sofre impugnação no STF. op. cit. p.*

Luís Eduardo SCHOUERI, por seu turno, ao se pronunciar sobre a *legalidade*, na esteira do seu pensamento da norma tributária indutora²⁹, propugna a inserção de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, como uma forma de amenizar o rígido regime imposto pelo citado princípio em matéria tributária e, assim, permitir que “o *texto legal se curve às peculiaridades do caso concreto*”³⁰ observado que os limites a seu emprego (ou “*até que grau são eles admissíveis*”) encerra-se no postulado da proporcionalidade e a “*partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais, onde pesará, de um lado, a segurança jurídica, a requerer maior grau de determinação e, de outro, os valores concernentes à proteção do meio ambiente, demandando agilidade e versatilidade*”³¹.

Ainda na vinculação ao valor “*segurança*”, segundo Ricardo Lobo TORRES a tipicidade tributária assume reforçada importância, especialmente no que concerne à “*edificação do tipo poluidor pagador*”, que, existindo na realidade, se conceptualiza nos regulamentos referentes às taxas. Neste tópico, Ricardo Lobo TORRES utiliza o exemplo do SAT, cujos riscos de acidentes de trabalho é regulamentada por decreto, riscos estes que devem ser cobertos por empresas que expõem seus empregados a atividades que os provoquem. A constitucionalidade deste esquema formal foi posta à prova perante o STF, que declarou constitucional o exercício do poder regulamentar, baseado, *in casu*, na situação do regulamento delegado, *intra legem*, condizente com a ordem jurídico constitucional.

Por fim, Ricardo Lobo TORRES examina os princípios relacionados ao valor “*solidariedade*”, afirmando inicialmente que da reaproximação da ética com o direito nas últimas décadas recuperou-se a idéia de solidariedade (*valor fundante do Estado de Direito* que já comparecia na trilogia da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade).

²⁹ A idéia das normas tributárias indutoras foi desenvolvida em tese apresentada pelo autor em concurso para o cargo de Professor Titular na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Cfe. Nota de rodapé n. 1, op. cit. p. 235.

³⁰ op. cit. p. 240.

³¹ op. cit. p. 244.

Relacionam-se a este valor os **princípios da capacidade contributiva solidária** (aqui a solidariedade se torna mais importante, pois, como visto alhures, ao se reaproximarem ética e direito, procura-se ancorar a capacidade contributiva nas idéias de solidariedade ou fraternidade).

Em outras palavras, a solidariedade entre os cidadãos deve fazer recair a carga tributária sobre os mais ricos, dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência³². In casu, a solidariedade amalgamada à capacidade contributiva não tem grandes consequências para o Direito Tributário Ambiental, já que relacionada a impostos, os quais possuem reduzida importância para questões ecológicas) e o **princípio da solidariedade do grupo** (o qual não se relaciona com a capacidade contributiva, mas se ocupa de criar o sinalagma não apenas entre o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas também o grupo social ao qual o contribuinte pertence - v.g., grupo de trabalho; situações existenciais - velhice, doença, gravidez, morte, etc).

No âmbito da CF/8 a solidariedade do grupo é princípio de justiça que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária sobre a folha de salários, vinculando a cobrança de contribuições sociais as quais passam a exibir natureza causal, isto é, se não houver laços de solidariedade entre os que pagam o ingresso e os que recebem o benefício estatal, a contribuição será inconstitucional.

³² Neste sentido, lapidar lição de Misabel Abreu Machado Derzi: "*Parece-nos que, no Estado Democrático de Direito, há compromisso inseparável com a liberdade e a igualdade. A verdade é que a Constituição não tolera que se prestigiem as concentrações de riqueza em mãos e poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária*". **DERZI**, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.100, janeiro de 2004. p. 71.

4 RELAÇÕES ENTRE AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIA E AMBIENTAL. PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS PARA O USO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO SOBRE O MEIO AMBIENTE.

Como visto anteriormente, em matéria de meio ambiente, a Constituição discrimina aos entes federados competência material comum (artigo 23) e competência legislativa concorrente (art. 24), cabendo a União editar "*normas gerais*" de cunho nacional, vinculante para Estados e Municípios.

Já a competência tributária, entendida como "*uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos*"³³ vem definida no Título VI da Constituição Federal. Não é demasiado lembrar que nossa Constituição foi exaustiva no trato da matéria tributária, sendo, nos dizeres de Roque CARRAZZA "*a lei tributária fundamental, por conter diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos*"³⁴.

Luis Eduardo SCHOUERI opina que o "*limite do emprego de normas tributárias em matéria ambiental: apenas será possível, em nosso sistema constitucional, uma vez confirmada a confluência da competência tributária (arts. 153 a 156 da Constituição Federal) e da competência material (de regra, concorrente, observadas algumas competências privativas)*"³⁵.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição, São Paulo: Saraiva, 2005. p. 218

³⁴ CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário, 14ª edição, rev. ampl, e at. até Emenda Constitucional n. 26/2000, São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 330.

³⁵ op. cit. p. 252

Uma vez verificada tal confluência, forçoso concluir que se aplicarão às normas instituidoras de tributos ambientalmente orientados, tal como em relação aos demais tributos, as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária³⁶, sob o influxo, no entanto, dos princípios de Direito Ambiental.

De igual modo sinaliza Silvio Alexandre FAZOLLI, o qual acrescenta que, além dos "*princípios tradicionais do direito tributário (legalidade; anterioridade; capacidade contributiva; proibição de confisco; irretroatividade; isonomia; uniformidade geográfica; e outros)*, para o completo atendimento aos interesses ambientais, devem ser conjugados a outras bases teóricas, afetas ao campo da extrafiscalidade e do direito ambiental, entre as quais se

³⁶ Nas notas de atualização à obra de Aliomar BALEEIRO é apresentado amplo rol dos princípios e imunidades dos quais decorrem limitações ao poder de tributar. Entre os mais importantes, sintetizamos: 1) legalidade da tributação; 2) irretroatividade; 3) anterioridade; 4) anualidade; 5) imunidade recíproca das pessoas de Direito Público interno quanto ao patrimônio, renda e serviços uns dos outros; 6) imunidade de templos de qualquer culto; 7) imunidade relativa a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos; 8) imunidade do livro, jornais e periódicos; 9) princípio da integração nacional de pessoas e bens, livres de barreiras; 10) princípio que veda instituição de impostos federais cumulativos ou que tenham a mesma base de cálculo e fato gerador dos já previstos na Constituição; 11) princípio que veda novas contribuições sociais, de competência da União, cumulativas ou que tenham a mesma base de cálculo e fato gerador dos já previstos na Constituição; 12) princípio da rigidez do sistema, que veda a criação de novos tributos além dos atribuídos aos entes federativos; 13) princípio que veda a cobrança de taxas com base de cálculo própria de impostos; 14) vedação ao empréstimo compulsório aos entes federativos; 15) princípio da unidade político-econômica do território; 16) uniformidade de tributos, vedadas distinções quanto à procedência ou destino; 17) princípio da uniformidade do Imposto de renda sobre créditos oriundos das obrigações da dívida pública estadual ou municipal ou sobre proventos dos agentes dos entes da federação; 18) uniformidade de regime tributário para empresa públicas e privadas; 19) princípio da rigidez do sistema com a vedação de impostos estranhos à competência da pessoa de Direito Público que o decreta; 20) proibição de instituição de contribuições especiais aos Estados, Distrito Federal e Municípios, exceto para os sistemas de previdência e assistência social dos seus próprios servidores; 21) igualdade; 22) pessoalidade dos impostos; 23) proibição ao confisco; 24) imunidade pequenas glebas rurais; 25) imunidades de impostos sobre imóveis desapropriados para fins de reforma agrária; 26) imunidade produtos destinados ao exterior; 27) proibição de alíquotas de ICMS abaixo dos tetos mínimo ou acima do máximos; 28) imunidade em relação ao ICMS das operações que destinam a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica; 29) princípio da não-cumulatividade; 30) princípio da seletividade; 31) generalidade, uniformidade e progressividade do IR e progressividade do IPTU e ITR; 32) imunidade das entidades beneficentes de assistência social; 33) incidência única de imposto federal sobre o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial. BALEEIRO. Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª edição, rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 18.

pode citar: função socioambiental da propriedade; seletividade e essencialidade; progressividade e princípio do poluidor-pagador³⁷".

No entanto, mister evitar raciocínios redutores ou fórmulas simplistas, pois, embora a interação dos sistemas ambiental e tributário seja um imperativo para o atendimento ao fim constitucionalmente posto - *defesa e preservação do meio ambiente*³⁸ - não se pode negar a complexidade de nosso sistema tributário e, portanto, a preponderância dos limites constitucionais³⁹ que se impõem ao Estado na formulação de leis que possam implicar a criação de tributos (ainda que a título de preservação ambiental), evitando-se que sob tal rubrica sejam criados (mais) tributos com mera finalidade arrecadatória.

Neste sentido, impõe-se ter presentes as palavras de Roberto FERRAZ, o qual, em matéria de tributação ambientalmente orientada diagnostica que há "(...) *quem confunda tributo com punição, quem propugne tributos orientados que esbarrariam em impeditivos constitucionais e, até mesmo, quem apresente tributos, lançados com finalidade puramente arrecadatória e sem qualquer orientação ambiental efetiva, como um grande esforço e exemplo na preservação do meio ambiente.*⁴⁰"

³⁷ FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 34, abril de 2004. p. 79.

³⁸ Além da persecução dos fins constitucionais, a tributação ambiental também é um instrumento para se concretizar um desenvolvimento econômico sustentável. Neste sentido lecionam Anderson Orestes Cavalcante LOBATO e Gilson César Borges de Almeida, para os quais "*a interação havida entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário encontra na tributação ambiental uma possibilidade de se concretizar um desenvolvimento econômico sustentável, fruto da conscientização da sociedade de que é necessária a participação de todos nesse processo capaz de assegurar a qualidade de vida no presente e no futuro*". op. cit. p. 639.

³⁹ Ainda sobre limitações constitucionais ao poder de tributar, complementa-se que, conforme as lições de Yoshiaki ICHIHARA, as mesmas decorrem: "*a) do modelo exaustivo e do perfil da Constituição vigente; b) dos princípios constitucionais e dos direitos e garantias fundamentais; c) das imunidades e das proibições constitucionais; e da restrições decorrentes de regras impostas para o exercício da competência tributária*". ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1994, p. 37.

⁴⁰ op. cit. p. 333.

Assim, nos dizeres de Heleno Taveira TÔRRES "*a competência tributária, como o poder de legislar em matéria tributária, somente pode ser exercida com observância de todos os seus contornos constitucionais, a partir das limitações e princípios ali constantes*"⁴¹."

Em outras palavras, as competências tributárias serão exercidas dentro dos próprios contornos para legislar em matéria ambiental, ou seja, somente é permissível incluir na esfera da chamada "*tributação ambientalmente orientada*" as normas que sobressaiam da *interação de ambas as modalidades de competência*, excluída a possibilidade da utilização de tributos como sanção para atividades poluidoras (ou que os mesmos elejam ditas atividades como hipótese de incidência⁴²) dado que "*tributo não é pena*", na lição de Roberto FERRAZ⁴³.

Heleno Taveira TÔRRES identifica no "*núcleo ambiental*" o elemento que qualifica a espécie tributária, afirmando ser imprescindível a presença do "*reflexo do motivo constitucional na estrutura da regra-matriz do tributo*"⁴⁴.

Destarte, o referido autor apresenta uma proposta que visa demarcar o objeto de estudo possível do Tributário Ambiental, visando identificar e separar o objeto de tentativas espúrias de tributação pretensamente ambientais, definindo-o como "*o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em*

⁴¹ TÔRRES, Heleno Taveiro. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributárias e Ambiental. Os Limites dos chamados "Tributos Ambientais" "Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

⁴² Heleno Taveiro TÔRRES rejeita tal possibilidade, afirmando que "*a competência tributária não poderá tomar atividades do homem em relação ao seu meio ambiente como hipótese de incidência de norma tributária, porque isso não apresenta alguma forma de manifestação de capacidade contributiva, para os fins de instituição ou majoração de impostos*". op. cit. p. 101.

⁴³ op. cit. p. 334.

⁴⁴ Na sequência do seu artigo doutrinário, explica que Heleno Taveiro TÔRRES que "motivo constitucional" é "condição de vínculo material entre a ação legislativa e o programa material da norma tributária". p. 101 e 126.

*concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais*⁴⁵".

Nos ensinamentos de Heleno Taveiro TÔRRES destacamos dois pontos importantes: a) no domínio ambiental há espaço propício para o emprego das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, como garantia da "*VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (art. 170, redação dada pela EC 42/2003)*", pois o "*motivo constitucional*" que justifica a edição do tributo deve ser mantido na regra matriz de incidência e com aplicação limitada ao grupo de sujeitos relacionados com os danos causados mesmo que potenciais, o que se compagina com a espécie tributária em foco e; b) a "a competência tributária não poderá tomar atividades do homem em relação ao seu meio ambiente como hipótese de incidência de norma tributária, porque isso não caracteriza manifestação de capacidade contributiva, para os fins de instituição ou majoração de *impostos*"⁴⁶.

6 CONCLUSÕES:

A tributação ambientalmente orientada é tema que atualmente ganha relevância na sociedade moderna, inserindo-se como um - entre outros - instrumentos disponibilizados pelo legislador constituinte para que o legislador ordinário possa implementar uma política eficaz de defesa e preservação ao meio ambiente, nos termos traçados pela Constituição Federal.

Nossa Constituição Federal - pródiga (senão exaustiva) - em disciplinar a matéria tributária, encerrou dispositivos constitucionais suficientes para a adequada interação entre os sistemas jurídico tributário e ambiental, devendo o jurista buscar os limites para a almejada tributação ambientalmente orientada no próprio texto magno.

⁴⁵ op. cit. p. 102.

⁴⁶ op. cit. p. 101.

Em outras palavras, não há necessidade da inserção de novas normas para a instituição de uma tributação ambientalmente orientada, tampouco se extrai da interação entre o Direito Tributário e Ambiental uma nova espécie ou modalidade tributárias, que, por isto, venham a ensejar incremento na arrecadação.

No que toca à repartição de competências entre as unidades da federação, a Constituição adotou a regra geral para as entidades federativas, segundo as quais as mesmas possuem competência material comum e competência legislativa concorrente (competindo à União editar "*normas gerais*", de cunho nacional, vinculante para Estados e Municípios). Assim, incumbe ao legislador ordinário, na esfera de suas atribuições, adotar as políticas públicas e instrumentos técnicos para cumprir o *dever constitucional de defesa e preservação do meio ambiente*, entre elas inserida a tributação ambientalmente orientada.

O estudo das relações entre *valores e princípios constitucionais* vinculados a *valores* ganha utilidade em matéria de tributação ambientalmente orientada na medida que faz interagir logicamente princípios e valores postos *própria* Constituição, eliminando equívocos frequentes nesta área e fornecendo um arcabouço interpretativo seguro, que permite ao intérprete identificar os valores e extrair os respectivos princípios diretamente da Constituição Federal.

No que concerne às relações entre as competências tributária e ambiental, importa esclarecer que a análise não deve ser reduzida a esquemas formais que consideram a mera enumeração de competências tributária e ambiental constitucionalmente previstas, pois, em que pese a tributação ambientalmente orientada ter por traço distintivo o "*motivo constitucional*" (de natureza ambiental) inserido na própria regra matriz de incidência do tributo, esta é, sobretudo, *tributação* e, por conseguinte, não escapa às limitações constitucionais impostas a toda e quaisquer espécies tributárias.

No entanto, enfatize-se, até mesmo para reforçar a intenção constitucional de obstruir o estabelecimento de tributos alcunhados de "*ambientais*" mas com fins meramente arrecadatórios, que deve ser excluída a possibilidade da criação de tributos que sancionem a atividades realizadas pelo contribuinte e relativas ao meio ambiente, pois, nos termos do art. 3º do CTN, tributo não é - nem pode ser - pena, na citada lição de Roberto FERRAZ, não sendo a tributação o meio adequado para tornar ilícita - *indiretamente* - a conduta do contribuinte.

Ou seja, na interpretação dos possíveis empregos da tributação para a persecução dos propósitos ambientais deve ser evitado o erro (bastante comum) de creditar à tributação ambiental um uso punitivo ou proibitivo da conduta ambientalmente incorreta ou indesejada.

Outra barreira a ser levantada, também com o fim de bloquear a tributação meramente arrecadatória - disfarçada de ambiental - é a impossibilidade da eleição de hipóteses de incidência que descrevam a realização de condutas ambientalmente poluidoras, já que as mesmas não são fatos-signos presuntivos de riqueza e não revelam índices de capacidade contributiva, gerando distorção na aplicação do princípio do "*poluidor-pagador*".

Saliente-se que a confluência entre as competências tributária e ambiental sofre o influxo dos princípios de Direito Ambiental (daí porque a importância científica no estudo das relações entre valores e princípios constitucionais, como mencionado anteriormente), e, em consequência, particularizam a forma da tributação, tornando as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico instrumentos preferenciais (não únicos, saliente-se) na política de tributação ambientalmente orientada.

Em conclusão, portanto, a importância da tributação ambiental não cria novas modalidades tributárias, tampouco serve de justificativa para o abandono das regras constitucionais já estabelecidas para a instituição de quaisquer tributos, devendo ser respeitados os limites postos em nosso sistema tributário constitucional, os quais são suficientes para se evitar o uso abusivo, senão distorcido da tributação "pretensamente" ambiental.

6 REFERÊNCIAS:

ANTUNES. Paulo de Bessa. Direito Ambiental. 5ª edição, rev., ampl. e at., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001

BALEEIRO. Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª edição, rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª edição, São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

CANOTILHO. J.J. Direito Constitucional. Coimbra: Livraria Almedina, 6ª edição, rev.e reimp. 1995.

CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário, 14ª edição, rev. ampl, e at. até Emenda Constitucional n. 26/2000, São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição, São Paulo: Saraiva, 2005

CASTRO, Raquel Araújo. A Hermenêutica Constitucional Americana na Sociedade Pós-Moderna: uma contribuição para a defesa do meio ambiente. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 32, fevereiro de 2004. p. 145/158.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos Sobre a Tributação Ambiental no Brasil. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312/332.

COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. in Direito Ambiental em Evolução - nº 1. **FREITAS**, Vladimir Passos de Freitas (org), 2ª edição, Curitiba: Juruá, 2002, p. 303/314.

DERANI, Cristiane. Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 641/651.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.100, janeiro de 2004. p. 65/80.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 34, abril-junho de 2004. p. 78/83.

FERRAZ, Roberto. "Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333/353.

FIGUEIRA. Lisandre Borges Fortes da Costa. O Princípio da Proporcionalidade e Tributação Ambiental - A Experiência Brasileira com a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Editora Síntese, n. 27, set-out 2002. p. 05/19.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O Princípio do Não-Confisco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1994

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante e **ALMEIDA**, Gilson César Borges de Almeida. Tributação Ambiental: uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 624/638.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito Ambiental Brasileiro. 9ª edição, rev., ampl. e at. de acordo com as Leis 9.966, 9.974, 9.984 e 9.985 de 2.000, 2ª tiragem, São PAULO: Malheiros Editores, 2001.

MENEZES, Paulo Roberto Brasil Teles. O Direito do Meio Ambiente na Era de Risco: perspectivas de mudança sob a ótica emancipatória. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 32, fevereiro de 2004. p. 123/144

PETERS, Edson Luiz e **PIRES**, Paulo Tarso de Lara. Manual de Direito Ambiental. Curitiba: Juruá, 2001.

PRESTES. Vanêscia Buzelato. Municípios e Meio Ambiente: A Necessidade de uma Gestão Urbano-Ambiental. in Revista Interesse Público. Ano 8, n. 36, março/abril de 2006, Porto Alegre: Notadez. p. 317/339.

RIBEIRO. Maria de Fátima e **FERREIRA**. Jussara de Assis Borges Nasser. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 653/673.

SANTANA, Heron José de. Meio Ambiente e Reforma Tributária: Justiça Fiscal e Extrafiscal dos Tributos Ambientais. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 33, março 2004, p. 09/32.

SCAFF, Fernando Facuty e **TUPIASSU**, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico. Revista de Direito Ambiental, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 38, abril-junho de 2005. p. 99/119.

SCHOUERI. Luis Fernando. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 235/256.

SETTE, Marli Teresinha Deon e **NOGUEIRA**, Jorge Madeira. Aplicabilidade da Tributação Ambiental. Publicada no Juris Síntese nº 47 - MAI/JUN de 2004. Extraída do CD-Rom Juris Síntese IOB, nov/dez 2005.

SILVA, José Afonso. Direito Ambiental Constitucional. 5ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveiro. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributárias e Ambiental. Os Limites dos chamados 'Tributos Ambientais' "in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96/155.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. in Direito Tributário Ambiental, organizado por Heleno Taveira Torres, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21/54.