

Reflexões sobre a moralidade e a tributação ambiental no âmbito da recém criada Avaliação Anual do Sistema Tributário Nacional

Reflections about morality and environmental taxation in the realm of the recently created Annual Evaluation of the Brazilian Tax System

Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho¹

RESUMO

A Resolução nº 1/2013 do Senado Federal cria a necessária avaliação anual do Sistema Tributário Nacional. Nesse contexto, devemos inserir as discussões sobre a tributação ambiental e a moralidade. A tributação ambiental pode contribuir positivamente para a moralidade tributária e ambiental do Estado. Na análise desta assertiva, explicitam-se os conceitos da função extrafiscal dos tributos, do tributo ambiental, da moral tributária e da moral ambiental, para, ao final, demonstrar a razão da afirmação feita.

Palavras-chave: *Moralidade. Moral tributária. Moral ambiental. Função extrafiscal dos tributos. Tributação ambiental. Sistema Tributário Nacional.*

ABSTRACT

Resolution nº 1/2013 of the Brazilian Senate created the need for annual evaluation of the national tax system. In this context, we can insert discussions about environmental taxation and morality. An environmental tax can contribute positively to the tax and environmental morality practiced by the state. The analysis of this affirmation presents the concepts of extra-fiscal function of taxes, environmental taxation, moral taxation and environmental morality, to demonstrate the reason for the affirmation made.

Keywords: *Morality, Moral taxation, Environmental morality. Extra-fiscal function of taxes. Environmental taxation. National Taxation System.*

¹ Mestre em Direito Agroambiental do Programa de Pós-graduação Stricto Sensu da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). Especialista em Direito Empresarial pela UFMT. Diplomado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), Panamá. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Instrutor da Escola de Administração Fazendária (ESAF). Professor da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMT. Professor da Escola de Magistratura de Mato Grosso (EMAM).

INTRODUÇÃO

A tributação ambiental em países que apresentam um desequilíbrio entre a carga tributária e o retorno da arrecadação tributária para a sociedade em serviços (saúde, transporte, saúde, educação, por exemplo), como é o caso do Brasil, tem o papel de auxiliar, como veremos, na mudança da postura moral do Estado na realização do gasto público.

Vamos abordar também a questão da moralidade ambiental, na qual não pode haver retrocesso nos níveis proteção ambiental e sua ligação com a tributação ambiental.

Sabemos que um dos maiores objetivos da tributação ambiental é alterar a conduta dos contribuintes para que essa seja ambientalmente sustentável. O objetivo maior é a proteção do meio ambiente. Nesse diapasão, é importante investigar como varia o comportamento dos contribuintes diante dos tributos, i.e., as atitudes dos contribuintes perante a moralidade tributária.

Recentemente, foi publicada a Resolução nº 1/2013 do Senado Federal², que altera seu Regimento Interno³ para conferir competência a sua Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) para acompanhar e avaliar anualmente o Sistema Tributário Nacional. Nesses termos, a CAE do Senado Federal ficará responsável por analisar o desempenho, as regulamentações e legislações tributárias federais, dos estados e dos municípios, sempre com o objetivo de manter o equilíbrio federativo.

Diante dessa regulamentação, entendemos que é hora de inserir a tributação ambiental nessa pauta de discussão e, além disso, a moralidade tributária do Estado.

No tocante à tributação ambiental, espera-se que esse acompanhamento e avaliação da CAE do Senado Federal faça com que o Sistema Tributário Nacional fique ambientalmente orientado como um todo e não somente seus componentes de maneira esparsa e isoladamente considerados entre si⁴, como temos hoje.

2 SENADO FEDERAL. Resolução nº 1/2013. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=266448&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

3 SENADO FEDERAL. Regimento interno do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/regs/>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

4 Assim demonstra a experiência internacional com a tributação ambiental, cf. CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de Quioto. In: ATHIAS, Jorge Alex; SCAFF, Fernando Facury (coords.). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 90.

Além disso, devemos entender que a tributação ambiental deve ser implementada como política pública de maneira transversal. Conforme Marina Silva (informação verbal)⁵, essa transversalidade significa que a política ambiental deve envolver todos em prol da defesa e uso sustentável do meio ambiente: ministérios, níveis de governo, organizações não-governamentais, empresariado e demais instituições. Na tributação ambiental, a atuação transversal se traduz na inserção dos elementos relevantes ao meio ambiente no sistema tributário nacional ao mesmo tempo em que os instrumentos tributários clássicos são revistos.

Para expor a presente questão, o trabalho apresenta-se dividido em três partes, onde a primeira aborda a questão da função extrafiscal dos tributos, pois é com essa função que a tributação ambiental vai atuar em prol do meio ambiente.

Na segunda parte, vamos nos deter no conceito atual de tributo ambiental. De posse desses conhecimentos, apresentamos, na terceira parte, reflexões a respeito da moralidade no âmbito da tributação ambiental.

1 FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS⁶

Por mais que se possa reconhecer as inegáveis e valiosas funções do Estado e a importância do tributo na consecução de seus fins, o seu pagamento, de modo geral, não ocorre por prazer ou consciência do dever cívico, mas por imposição de uma determinação legal e coercitiva. Dessa maneira, é natural que a instituição de determinado tributo sobre alguma condição ou atividade, acarrete um ônus maior para exercê-la, desestimulando a sua efetivação. Por outro lado, a redução da carga tributária sobre outra condição ou atividade, reduz o seu ônus e favorece a sua realização.

Apreendendo esse mecanismo que permite regular a atuação dos contribuintes, o Estado pode utilizar-se do Direito Tributário com o objetivo primordial de estimular ou inibir a adoção de determinadas condutas,

5 Afirmação feita por Marina Silva na Semana do Meio Ambiente, em Brasília, em junho de 2004. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/Noticia.aspx?id=2908>>. Acesso em: 30 out. 2012.

6 Cf. MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. In: MACHADO, Paulo Afonso Leme; MILARÉ, Édis (org.). **Direito ambiental: tutela do meio ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Coleção doutrinas essenciais, 4 v, p. 1229-1275. Cf. NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 93-119. Cf. YACOLCA ESTARES, Daniel Irwin. Los tributos ambientales y elementos ambientales. In: YACOLCA ESTARES, Daniel Irwin (coord.). *Tributación Ambiental*. Lima: Grijley, 2009, p. 30-34.

ainda que em segundo plano, promova-se alguma arrecadação financeira. Essa função dos tributos é denominada de função extrafiscal.

A extrafiscalidade consiste na utilização dos tributos para intervir na conduta de possíveis contribuintes, colocando a arrecadação em segundo plano. Trata-se de uma aplicação extraordinária da tributação. De acordo com Aliomar Baleeiro⁷, o tributo extrafiscal “não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com sua função social ou a intervir em dados conjunturais [...] ou estruturais da economia”.

A extrafiscalidade é definida por José Casalta Nabais⁸ como o:

Conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais e fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.

O Estado obtém os recursos de que necessita para financiar suas atividades por meio de tributos sobre o patrimônio privado. Originariamente, o tributo correspondia a uma imposição que o povo vencedor de uma guerra impunha ao povo vencido. Atualmente, o tributo serve não apenas para financiar as atividades do Estado, expressando assim sua função fiscal, mas tem servido como instrumento para a intervenção no domínio económico, social, político, cultural, entre outros, manifestando, assim, função extrafiscal⁹.

7 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 576.

8 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009, p. 629. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 108-109. Entendemos, portanto, que a extrafiscalidade não se configura como princípio e sim como função do tributo. Em sentido contrário, cf. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006, p. 43.

9 É difícil precisar desde quando são utilizadas normas tributárias como mecanismo de promoção de determinadas condutas. Arthur Mohr, citado por Luís Eduardo Schoueri, traz dois exemplos (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção económica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 67 e 109.).

A ordem do discurso constitucional indica o caráter primordialmente fiscal da tributação, ou seja, seu caráter de servir o Estado de recursos capazes de fazer frente às despesas públicas inerentes ao exercício das tarefas político-administrativas delegadas a cada ente pelo próprio texto constitucional.

O Código Tributário Nacional (CTN), passa ao largo de qualquer outra caracterização do tributo, senão como meio de prover o Estado de recursos necessários ao seu funcionamento, conforme a definição clássica de tributo preconizada pelo seu artigo 3º¹⁰.

Em que pese essa constatação, o CTN trata de impor limites a uma eventual utilização extrafiscal do tributo. Em seus artigos 10 e 11, assim o faz quando em nome do princípio da igualdade, veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que importe em distinção ou preferência em prol de determinado Estado ou Município, bem como veda o estabelecimento de diferença tributária de qualquer natureza, em razão da procedência ou destino dos bens.

As únicas concessões do CTN a algum critério extrafiscal, encontramos nos seus artigos 21 e 26, nos quais defere ao Executivo a prerrogativa de alterar alíquotas e bases de cálculo dos Impostos de Importação e de Exportação com a motivação de ajuste desses impostos aos objetivos das políticas cambial e do comércio exterior.

Na ordem constitucional pretérita, a única referência a um possível caráter extrafiscal de alguma das espécies tributárias previstas no texto constitucional, encontra-se no artigo¹¹ referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)¹², o qual determina que o imposto seja seletivo em função da essencialidade¹³ dos produtos. No mesmo sentido, a Carta Magna de 1988¹⁴ também prevê o caráter seletivo do IPI. Além desse dis-

10 CTN, art. 3º: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

11 Artigo 20, § 3º, da Constituição Federal de 1.967, conforme redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1.969. No mesmo sentido segue a redação do artigo 48 do Código Tributário Nacional (CTN).

12 Cf. GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. IPI e a sua relação com os produtos decorrentes da reciclagem dos resíduos sólidos. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos**. Curitiba: CRV, 2014, p. 305-319.

13 "O IPI deve ser dimensionado de forma a gravar menos os produtos essenciais e mais os produtos supérfluos, na medida em que estas características se apresentem" (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008).

14 Artigo 153, § 3º, I.

positivo, a CRFB/88 traz previsão de outras hipóteses de utilização dos tributos com fins extrafiscais¹⁵.

Pode-se afirmar que o poder de tributar, conforme estabelecido pela atual Carta Constitucional, está predominantemente vinculado à neutralidade da tributação, ou seja, ao mero efeito arrecadatório tendente a dar suporte à despesa pública. Entretanto, em algumas circunstâncias especialmente previstas, o caráter neutro da tributação cede lugar a um caráter positivo capaz de induzir atos ou abstenções de atos por parte dos contribuintes, ou seja, a fiscalidade cede lugar à extrafiscalidade.

A extrafiscalidade é um fenômeno presente há muito tempo no âmbito tributário. Figuras jurídicas como os impostos de importação, bem como imunidades, isenções e incentivos fiscais presentes em diversos tributos são apenas alguns dos exemplos em que se constata a utilização de normas tributárias com nítido objetivo de realizar fins que não se restringem à captação de recursos financeiros para o Estado.

Segundo Lise Vieira da Costa Tupiassu¹⁶, a ausência de expressa previsão constitucional não impede a utilização dos tributos com fins extrafiscais, eis que tal encontra respaldo no próprio conteúdo sistemático do texto, constituindo-se em um dos instrumentos mais importantes para a consecução das funções positivamente relevantes a que se destina o Estado. Cita a autora, inclusive, notável decisão do Tribunal Constitucional Espanhol¹⁷ a respeito da matéria, que constata:

É certo que a função extra-fiscal do sistema tributário estatal não aparece explicitamente reconhecida na Constituição, mas esta função pode derivar-se diretamente daqueles preceitos retores da política social e econômica, dado que, tanto o sistema tributário em seu conjunto como cada figura concreta, formam parte dos instrumentos de que dispõe o Estado para a consecução dos fins econômicos e sociais constitucionalmente ordenados.

O posicionamento exposto nessa jurisprudência teve como fundamento, entre outros, o artigo 4º do código tributário espanhol então vi-

15 Conforme previsto nos artigos: 153, § 4º (ITR); 156, § 1º (IPTU); 195, § 9º (contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários).

16 TUPASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 122.

17 Tribunal Constitucional Espanhol. Pleno. Recurso de Inconstitucionalidad 685/1984. Sentença 37/1987 de 26 de março de 1987, publicada no BOE nº 89, de 14/04/1987.

gente (Ley 230/1963)¹⁸, cujo texto foi aprimorado no atual código daquele país (Ley 58/2003)¹⁹.

Vale dizer que a extrafiscalidade foi acolhida até mesmo pelo direito norteamericano, conhecido pelo grande zelo no tocante as liberdades individuais²⁰.

A política de aplicação da tributação extrafiscal se estrutura em função de três aspectos: o papel regulatório e intervencionista do Estado; a utilização de vantagem econômica como indutor de comportamento do contribuinte; e, a obtenção de recursos financeiros, que é colocada em segundo plano.

Sobre o papel regulatório e intervencionista do Estado, o novo Estado tem as funções ampliadas e não só garante as liberdades individuais, como passa a intervir na ordem econômica e social. É, sobretudo, planejador, redistribuidor²¹ e promotor. A atividade financeira, ainda fundamentada na receita de tributos, passa a manifestar a finalidade extrafiscal, com o objetivo de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. De acordo com Ricardo Lobo Torres²², os objetivos intervencionistas e regulatórios do Estado se instrumentalizam através do fenômeno da extrafiscalidade, não possuindo esta uma finalidade em si mesma, seja no aumentar, seja no diminuir o valor dos tributos para inibir ou incentivar a atividade econômica.

Impende ressaltar que, apesar dos tributos possuírem as funções fiscal e extrafiscal bastante nítidas, elas não se encontram dissociadas, não existindo tributos que tenham uma conotação exclusivamente fiscal ou extrafiscal²³. Nesse jaez, afirma Alfredo Augusto Becker²⁴ que:

18 Lei Geral Tributária da Espanha anterior (Ley nº 230/1963): “Art. 4 Os impostos, além de ser meio para gerar ingressos públicos, devem servir como instrumentos de política econômica em geral, atender as exigências de estabilidade e progresso sociais e assegurar uma melhor distribuição da renda nacional. (tradução nossa)”.

19 Lei Geral Tributária da Espanha em vigor (Ley nº 58/2003): “Art. 2.1 [...] Os impostos, além de ser meio para obter os recursos necessários para garantir o custeio da despesa pública, podem servir como instrumentos de política econômica em geral e atender à realização dos princípios e objetivos consagrados na Constituição (tradução nossa)”.

20 ARAÚJO, Cláudia Campos et al. **Meio ambiente e sistema tributário**: novas perspectivas. São Paulo: SENAC, 2003, p. 30.

21 HOBBSAWM, Eric John Ernest. **O novo século**: entrevista a Antonio Polito. São Paulo: Companhia das Letras, 2009, p. 87-89.

22 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v.3 p. 164-165.

23 TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 118.

24 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 632-634.

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.

Por fim, mas não menos importante, cumpre ressaltar que a extrafiscalidade, ou função extrafiscal, não é sanção. Conforme José Marcos Domingues de Oliveira²⁵, a extrafiscalidade não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da gradação da carga tributária, em função de critérios de Estado como, por exemplo, critérios ambientais.

2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA

No ponto em que chegamos do desenvolvimento do presente trabalho, trazemos a colação uma definição, em breves linhas, sobre a tributação ambiental.

Para conceituar o tributo ambiental, trazemos a lume a definição do professor italiano Victor Uckmar²⁶, segundo o qual:

Tributo ambiental em sentido lato é, de fato, qualquer tributo que tem como objetivo declarado a proteção, genericamente entendida, dos bens naturais.

Tributo ambiental em sentido estrito é, por sua vez, um tributo que internaliza o fator poluidor, elevando-o a fato gerador. Tal construção permite alcançar igualmente, mas de modo indireto, o objetivo último da norma, que é a proteção do ecossistema. Aumentando-se de maneira imediata e direta o custo de determinados fatores de produção – ou métodos de produção –, pode-se, de fato, orientar o comportamento dos contribuintes na direção de formas alternativas de consumo, obtendo-se assim, sob a forma de um efeito indireto da tributação, o objetivo último predeterminado, i.e., a diminuição do uso do fator de produção poluidor e, dessa forma, a diminuição da poluição ambiental.

25 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 49. Cf. HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. El tributo como instrumento de protección ambiental. Granada: Comares, 1998, p. 91-93.

26 UCKMAR, Victor. La nuova dimensione del “tributo ambientale” e la sua compatibilità con l’ordinamento italiano. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 357, tradução nossa.

Na lição de Roberto Ferraz²⁷, os tributos ambientalmente orientados têm seu campo próprio no âmbito da atividade lícita e exercem a função de ser instrumento de internalização dos custos ambientais das atividades lícitas que sejam nocivas ao meio ambiente ou perigosas, i.e., há uma preponderância de sua função extrafiscal. À guisa de conceituação, em resumo, podemos definir que tributo ambientalmente orientado é todo aquele que consegue alterar as condutas dos contribuintes de maneira que o economicamente mais viável seja também o ambientalmente mais sustentável. Essa definição se coaduna com a definição de Victor Uckmar para tributo ambiental em sentido lato.

3 MORAL TRIBUTÁRIA E MORAL AMBIENTAL

No exercício do seu poder de tributar, o Estado deve considerar aspectos como o motivo e a finalidade da tributação, o caráter social do tributo, e também deve ser observado sob a ótica da Justiça Tributária. Nesse contexto, a legalidade estrita cede espaço a investigações no campo da ética e da política, que permitam reflexões sobre como a tributação deve ser.

A legitimidade do poder fiscal²⁸, no Estado Democrático de Direito, é obtida por meio do parlamento reunido em assembleias baseadas no princípio do consentimento. O indivíduo, por seu turno, tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade.

No exercício destes direitos e no gozo destas liberdades ninguém está sujeito senão às limitações estabelecidas pela lei com vistas exclusivamente a promover o reconhecimento e o respeito dos direitos e liberdades dos outros e a fim de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar numa sociedade democrática. Esta dicção é extraída do art. 29 da Declaração Universal dos Direitos do Homem, plenamente aplicável em matéria de Justiça Fiscal.

É íntima a relação entre Direito e Moral. Na medida em que a ciência do direito assume o positivismo e suas diversas vertentes teóricas, os institutos se distanciam, e mesmo que coincidam quanto aos seus ideais (da

27 FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 340-341.

28 Cf. BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

prevalência do bem sobre o mal, do certo sobre o errado, do justo sobre o injusto) a forma de manifestação de ambos é diferente.

A discussão toma maior relevância quando o legislador reconhece a Moral como instituto jurídico a ser observado e respeitado, objetivamente. É o que ocorre na Constituição brasileira. O art. 37 da Constituição Federal estabelece que a Administração Pública deve obedecer ao princípio da moralidade.

Sobre a moralidade tributária, não é por outro motivo que campanhas pela arrecadação, imposições de pesadas penalidades, modificações nos sistemas de fiscalização visando a maior eficácia no combate à sonegação não logram êxito. Não se altera a conduta do contribuinte por mera imposição e sem que se altere a conduta do Estado. A coletividade pode mover-se nas mais diversas direções, no entanto, para que se mova na direção de um sistema tributário mais moral, é preciso que se altere a conduta do Estado, e aqui se inclui também e principalmente uma alteração da conduta do Estado como Poder Legislativo, do Estado como sujeito ativo da tributação quanto à exigência e eficácia da arrecadação.

No Brasil, a moralidade, enquanto princípio norteador de todas as ações praticadas por agentes que agem direta ou indiretamente em nome do Estado, foi consignada constitucionalmente em nosso ordenamento jurídico, somente em 1988²⁹. Apesar disso, ela, com essa denominação ou outra, já era, há muito, algo cobrado dos agentes públicos, inclusive judicialmente controlado e doutrinariamente tratado antes de 1988.

Para conceituarmos moral tributária, partimos da lição de Miguel Reale³⁰ sobre a moral:

[...] sendo o ato moral pertinente ao indivíduo em sua essência, em sua dignidade universal de homem, qualquer intromissão externa, obrigando-o a agir, macularia a sua natureza. A possibilidade de coação inexiste no mundo estritamente moral, que requer sempre a adesão espontânea do obrigado, que só assim poderá ser fiel a si mesmo, nota ética fundamental. Em resumo, como o ato moral pertence à instância do sujeito, não é dado a outrem realizar o ato (impossibilidade de substituição) ou coagir o sujeito a praticá-lo (impossibilidade de execução forçada).

29 Vide CRFB/88, art. 37, caput, art. 5º, LXXIII, art. 3º I, bem como o art. 70 caput. Cf. CAMMAROSANO, Márcio. O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

30 REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 685. Cf. BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. Curso de ética jurídica: ética geral e profissional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 42-69.

Nesse caminhar, a moral tributária, em breves palavras, pode ser definida como o conjunto de valores e princípios éticos que norteiam as ações, tanto do Poder Público (Executivo, Legislativo e Judiciário) como dos contribuintes. É dizer, a moral tributária representa um sistema complexo que articula, no âmbito tributário, justiça, liberdade e direitos fundamentais, e se projeta desde a administração, nela incluída seus agentes, até o contribuinte.

A moral tributária para o contribuinte significa motivação interna para o pagamento de tributos. Em outras palavras, é sinônimo de educação fiscal. Já para a Administração Tributária, significa a criação de um ambiente propício ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, a busca dos objetivos extrafiscais da tributação de uma forma coerente e sistêmica — como, por exemplo, a manutenção da sustentabilidade do meio ambiente³¹ —, bem como a concretização de uma boa qualidade do gasto público³² e, conseqüentemente, do retorno para a sociedade dos valores arrecadados em serviços prestados³³.

No que concerne a moral tributária do Estado, cabe ao mesmo criar um ambiente propício ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, estabelecendo com o Contribuinte uma relação de confiança, que pressupõe a demonstração de respeito e transparência em todas as ações estatais. A necessidade dessa relação é imposta pelo próprio desenvolvimento da cidadania, que não mais tolera um sistema tributário que considere injusto, confuso, pouco transparente ou não confiável³⁴.

A moralidade do gasto público³⁵, entendida como parte integrante da moralidade tributária do Estado, está presente na prestação de contas pelo governo e na participação da sociedade civil. Essa participação deve ocorrer desde a elaboração das leis orçamentárias com a conseqüente determinação de prioridades governamentais. Uma democracia legitima-se pela horizontalidade das decisões, cujo exemplo mais marcante é exa-

31 OLIVEIRA, Rodlene Kristel Almeida Rocha de. A tributação ambiental e seus reflexos na construção civil. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental: reflexos na construção civil**. Curitiba: CRV, 2013, p. 377.

32 Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Gastos públicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 59-91.

33 ALM, Jame; TORGLER, Benno. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. Disponível em: <http://www.yale.edu/leitner/resources/docs/tax_morale_leitner.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2013. Cf. SCHALTEGGER, Christoph A.; TORGLER, Benno. Tax morale and fiscal policy. Disponível em: <<http://www.yale.edu/leitner/resources/docs/taxmorale.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

34 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009, p. 74.

35 Cf. NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Direito financeiro e justiça tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

tamente o estabelecimento das prioridades orçamentárias por consenso entre a sociedade civil e o Estado.

O desvio da finalidade do recurso público é uma dos maiores desafios de nossa época. A má administração e o desvirtuamento da coisa pública, marcadas pela ilegitimidade da despesa pública³⁶, em qualquer grau, representam uma ameaça constante para as instituições democráticas, para a proteção do meio ambiente e para a realização dos direitos humanos em sua globalidade, impedindo o desenvolvimento econômico, cultural e social de um país.

Corolário do princípio da moralidade e da eficiência, ambos previstos no art. 37 da Constituição Federal, a moralidade do gasto público, encontra base empírica ainda em diversos outros artigos do Texto Constitucional, a destacar o artigo 37 já mencionado, o art. 3º I, bem como o art. 70 *caput*.

Na era do Estado Fiscal³⁷, na qual vivemos hodiernamente, o tributo é a receita derivada que dá sustentação à existência do Estado, daí crescer a importância e a correta aplicação dos princípios que norteiam o gasto público. Moralidade, eficiência, economicidade³⁸ e legitimidade são conceitos jurídicos que formam o núcleo substancial da moralidade do gasto público. Gastar de forma justa os valores arrecadados por meio da tributação é gastar de forma a atender a moral, a eficiência, a economicidade e a legitimidade, enfim, atender os anseios da sociedade, uma vez que o tributo é um direito da sociedade e não do Estado.

Sobre a moralidade ambiental, Michel Prieur³⁹, ao falar sobre o caráter finalista do Direito Ambiental, afirma que este seria a expressão de uma moral ambiental:

É o Direito Ambiental, também, a expressão política de uma ética ou de uma moral ambiental, segundo a expressão do presidente francês Georges Pompidou, em seu discurso de Chicago, de 28 de fevereiro de 1970. Todo retrocesso do Direito Ambiental seria, então, imoral.

36 TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**: Pesquisas Tributárias - Nova Série 12. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 77.

37 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009, p. 191-203.

38 Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

39 PRIEUR, Michel. O princípio da proibição de retrocesso ambiental. In: AYALA, Patryck de Araújo et al. **Princípio da proibição de retrocesso ambiental**. Brasília: Comissão de Meio Ambiente, defesa do consumidor e fiscalização e controle do Senado Federal, 2012, p. 17.

Esse caráter finalista seria traduzido na implicação de obrigatoriedade de um resultado, qual seja, o aumento constante dos níveis de proteção do meio ambiente. Sendo esse o objetivo, não pode ser admitido nenhum retrocesso nessa trajetória. Assim aborda o princípio da proibição de retrocesso ambiental, classificado anteriormente como um dos princípios estruturantes do Direito Tributário Ambiental.

Convém registrar que na tributação ambiental, o caráter finalista do Direito Tributário — função extrafiscal dos tributos — também está voltada para a mesma direção de proteção ambiental. Em outras palavras, caso uma legislação tributária ambiental caminhe na contramão de seu mister, promovendo degradação ambiental, não estará de acordo com a moralidade ambiental. Dentro desse paradigma de moralidade ambiental, Rodlene Kristel⁴⁰ assevera que deve haver menos tributação para quem preserva o meio ambiente e mais tributação para os poluidores:

O princípio da moralidade fundamenta de forma inequívoca a necessidade de o Estado “premiar” os contribuintes que praticam atos favoráveis à preservação do meio ambiente, bem como a necessidade de este mesmo Estado inibir qualquer conduta poluidora através de uma carga tributária maior.

Tudo o que vimos sobre moralidade tem como ponto em comum o dever de solidariedade⁴¹, que é o estágio mais avançado da cidadania.

Na lição de Terence Dornelles Trennepohl⁴²:

A necessidade de colocar a justiça e a solidariedade em postos mais elevados da sociedade fez surgir essa retomada no prisma da descriminalização, do incentivo e do prêmio, como forma de regular condutas. Há, no momento legislativo atual, uma forte tendência de moralização, que não se apresenta sob a forma de leis punitivas, mas frequenta o cenário da legislação sob as formas de recompensa às condutas racionais e consoantes à ordem e à moral, ao justo e ao certo. Bem dizer, trata-se de ferramentas de incentivo e de esforços no intuito de premiar o correto e não somente punir o sinuoso.

40 OLIVEIRA, Rodlene Kristel Almeida Rocha de. A tributação ambiental e seus reflexos na construção civil. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental: reflexos na construção civil**. Curitiba: CRV, 2013, p. 378, destaque no original.

41 ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 453.

42 TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 24.

José Casalta Nabais⁴³ classifica a solidariedade quanto aos seus efeitos em vertical e horizontal. A solidariedade vertical seria aquela mais comumente identificada com os deveres do Estado. Por outro lado, a solidariedade pode também ser vista em seu sentido horizontal, agora não tomada apenas como um dever do Estado, mas também como obrigação de toda a sociedade civil. Determina a solidariedade que a efetivação dos direitos fundamentais, neles inserida a proteção ambiental, seja vista como obrigação não apenas do Estado, mas da própria sociedade. É dizer, cada cidadão está vinculado também ao dever de solidariedade.

O dever de solidariedade “explica” a existência de diversos direitos fundamentais abrangidos pela Constituição. Pode ser encarado como a contraprestação devida pela existência dos direitos fundamentais: se tenho direitos, tenho, em contrapartida, o dever de prestar solidariedade àqueles que se encontram em posição mais frágil que a minha.

À parte dos direitos fundamentais, é notável a importância do dever de solidariedade no campo do direito tributário. Indiscutivelmente, o sistema tributário brasileiro tem bases calcadas no dever de solidariedade, visto que aquele que paga tributos não tem uma compensação direta e imediata por aquilo que pagou (salvo no caso das taxas e contribuições de melhoria). Não há, por assim dizer, uma relação sinalagmática⁴⁴.

Pagar tributos é um dever constitucional, que deve ter como perspectiva não o caráter impositivo, porque oriundo do império da lei, mas da consciência jurídica de que a lei criadora do tributo reflete a vontade e a decisão de todos, quanto à necessidade de custeio dos encargos estatais por todos os cidadãos, na medida da capacidade econômica de cada um. Daí a noção do vocábulo “contribuinte”, pois o dever de contribuir para as despesas públicas é um dever individual de solidariedade social, pela simples razão de pertencer a uma comunidade.

Analisando o dever de solidariedade social no âmbito da tributação ambiental, Rodlene Kristel⁴⁵ afirma que:

43 NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. Dialética, São Paulo, 2005, p. 114-115.

44 Segundo Hugo de Brito Machado, a ideia de solidariedade social deve estar presente como fundamento da tributação (Curso de direito tributário. 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 48).

45 OLIVEIRA, Rodlene Kristel Almeida Rocha de. A tributação ambiental e seus reflexos na construção civil. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental**: reflexos na construção civil. Curitiba: CRV, 2013, p. 382.

Tomando a ideia de solidariedade social como fundamento para qualquer tributo, este será capaz de garantir o que os cidadãos sozinhos não poderiam, que é a manutenção de uma sociedade mais sustentável. A simples consciência social quanto à necessidade de preservar o meio ambiente é insustentável, pois o indivíduo se preocupa com a manutenção de seu próprio bem-estar e não com o da coletividade.

De forma especial, entendemos que a maior eficácia da solidariedade social, em relação ao Direito Tributário, resulta da observância da aplicação da progressividade nas alíquotas dos impostos, instrumento ótimo no atendimento do caráter extrafiscal da tributação, ou seja, promover o bem-estar social, tendo em vista que a tributação apenas proporcional, além de atender apenas ao aspecto fiscal da imposição tributária, cria situação de extrema injustiça, ao onerar na mesma intensidade contribuintes em situação desigual. Partindo desse raciocínio, concorrer de modo progressivo e não proporcional, significa fazê-lo em função das necessidades não só próprias, mas também das alheias, do que decorre a estreita ligação entre solidariedade e progressividade. A não valorização do Princípio da Solidariedade certamente explica a queda presenciada na defesa da progressividade Tributária⁴⁶.

Por fim, resta-nos abordar como varia o comportamento dos contribuintes diante dos tributos, i.e., as atitudes dos contribuintes perante a moralidade tributária. Essa abordagem é importante para a tributação ambiental, pois sabemos que seu maior objetivo é alterar a conduta dos contribuintes para que essa seja ambientalmente sustentável.

Klaus Tipke⁴⁷ aponta que a atitude dos contribuintes é reflexo do exemplo da conduta estatal. Se o Estado institui e cobra tributos com justiça e aplica adequadamente os recursos daí provenientes, o contribuinte também se obriga a fazer sua parte. A recíproca também é verdadeira. É o mau exemplo do Estado, segundo o autor, que faz com que o contribuinte se comporte mal.

Analisando as atitudes dos contribuintes perante a moralidade tributária, o citado jurista alemão⁴⁸ propôs a seguinte tipologia:

46 SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. Dialética, São Paulo, 2005, p. 28.

47 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 122.

48 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 123-128.

1) *Homo oeconomicus*: o que decide, em função da conveniência econômica, tendo em conta as vantagens e os riscos de não pagar os tributos, abdicando de qualquer dever moral de conduta;

2) *Partidário de compensar ou compensador*: o que entende que só é cabível o pagamento de tributos, se for beneficiário da contraprestação de serviços públicos, na presunção que imposto é preço;

3) *Elusor legalista ou exploradores de lacunas da lei*: o que busca identificar as brechas fiscais e as fragilidades da lei, para evitar, reduzir ou postergar o pagamento dos tributos;

4) *Liberal fiscal*: o que percebe o tributo como uma limitação às suas liberdades;

5) *Leigo ou inexperiente*: o que é incapaz de entender a legislação tributária, sem o concurso de um assessor;

6) *Sensível à justiça*: o que brada contra a desigual aplicação das leis tributárias e a concessão de favores fiscais.

As pesquisas realizadas⁴⁹ com o objetivo de identificar as atitudes dos contribuintes ante a moralidade tributária guardam uma boa aproximação com a tipologia de Klaus Tipke, o que, em boa medida, parece conferir-lhe caráter universal.

Em sede de tributação ambiental, devemos nos preocupar com os perfis 2 e 3, os quais têm suas condutas verdadeiramente alteradas com uma maior moralidade do gasto público e uma maior moralidade tributária do Estado, em sua função legisferante, respectivamente.

Essa moralidade do legislador das leis fiscais significa que ele é o responsável pela qualidade dessas leis. Sua atuação não se restringe apenas à efetiva observância do núcleo das regras-matrizes dos tributos de sua competência, como estabelecido na Constituição e, em consequência, dos respectivos critérios temporais e espaciais, para que se respeitem quando e onde ocorrem os fatos tributários. Deve garantir também que a tributação alcance suas finalidades extrafiscais e que haja sempre coerência no sistema tributário⁵⁰, corrigindo-se eventuais brechas ou fragilidades das leis fiscais.

49 Cf. DAUDE, Christian. **Global report on tax morale**: preliminary findings. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/49836934.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2013. Cf. DEMIR, Ihsan C. et al. Causes and consequences of tax morale: an empirical investigation. *Economic Analysis & Policy Journal*, v. 38, n. 2, september 2008. Disponível em: <http://www.eapjournal.com/archive/v38_i2_10_torgleretal.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2013.

50 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009, p. 599-619.

Após toda a abordagem dos fundamentos da tributação ambiental, não cabe dúvida sobre a possibilidade de simbiose entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, a qual fez surgir um novo ramo jurídico: o Direito Tributário Ambiental⁵¹.

CONCLUSÕES

Apesar da importância da tributação ambiental, não há muitas pesquisas em âmbito nacional relacionadas aos tributos como instrumentos de proteção ambiental. Da mesma maneira, há poucos estudos sobre a moralidade tributária e ambiental no Brasil. Assim, a promoção do debate no âmbito acadêmico é estratégica para uma futura ampliação da sua compreensão e para a necessidade de aplicação concatenada e sistêmica do direito tributário uma vez inserida a temática ambiental, nesse novo ramo jurídico denominado de Direito Tributário Ambiental. Essa aplicação sistêmica só acontecerá quando entendermos que é o Sistema Tributário Nacional que deve estar ambientalmente orientado como um todo e não somente seus componentes de maneira esparsa e isoladamente considerados entre si⁵².

Nesse intento de analisar a capacidade atual do sistema tributário de proporcionar proteção do meio ambiente por meio do uso dos tributos com fins ambientais, constatamos que há dois grandes desafios a vencer. O primeiro é a preponderância ainda presente dos anseios pelo crescimento econômico sobre a necessidade de preservação ambiental. O segundo, a necessidade de uma mudança de postura moral por parte do Estado no âmbito financeiro e tributário, no sentido de equilibrar a relação entre a carga tributária e a qualidade do gasto público.

Outrossim, o Estado deve estar atento também com a sua conduta moral na seara ambiental para que a tributação ambiental alcance seu mister de aumentar os níveis de proteção ambiental. Tal conduta influenciará sobremaneira a moral tributária dos contribuintes, conforme vimos no presente artigo.

51 OLIVEIRA, Rodlene Kristel Almeida Rocha de. A tributação ambiental e seus reflexos na construção civil. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental: reflexos na construção civil**. Curitiba: CRV, 2013, p. 371. Cf. GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. **Curso de direito tributário ambiental**. Curitiba: CRV, 2014.

52 Assim demonstra a experiência internacional com a tributação ambiental, cf. CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de Quioto. In: ATHIAS, Jorge Alex; SCAFF, Fernando Facury (coords.). **Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 90.

O Sistema Tributário Nacional é perfeitamente adequável à gestão ambiental, desde que suas previsões sejam aplicadas com a finalidade extrafiscal, ou seja, visando à mudança de comportamento do agente poluidor. Em assim sendo, consiste num importante instrumento de gestão econômica do meio ambiente com capacidade de coibir atitudes poluidoras, bem como incentivar atividades de produção ecologicamente corretas com investimentos em novas tecnologias de produção não poluente.

Tais capacidades fundamentam-se na função extrafiscal dos tributos, a qual proporciona uma reorientação da atividade empresarial e popular de maneira que a opção tributariamente mais viável seja também a mais ambientalmente sustentável.

Considerando o valor constitucional a que foi prestigiado o meio ambiente, a tributação ambiental adequada pode ser um dos instrumentos para se alcançar um desenvolvimento preocupado com as gerações, tanto presentes, quando futuras.

Repise-se, por fim, que a tributação ambiental no Brasil deve ultrapassar o patamar inicial em que se encontra atualmente, ainda pontual e incipiente, para permear o Sistema Tributário Nacional como um todo de maneira sistêmica, coerente e concatenada. Além disso, a moral tributária do Estado deve ser revista e alterada para que a tributação ambiental seja mais eficaz junto a sociedade.

REFERÊNCIAS

- ALM, Jame; TORGLER, Benno. **Culture differences and tax morale in the United States and in Europe**. Disponível em: <http://www.yale.edu/leitner/resources/docs/tax_morale_leitner.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2013.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ARAÚJO, Cláudia Campos et al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: SENAC, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de ética jurídica: ética geral e profissional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de Quioto. In: ATHIAS, Jorge Alex; SCAFF, Fernando Facury (coords.). **Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CAMMAROSANO, Márcio. **O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

DAUDE, Christian. **Global report on tax morale: preliminary findings**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/49836934.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

DEMIR, Ihsan C. et al. Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation. **Economic Analysis & Policy Journal**, v. 38, n. 2, september 2008. Disponível em: <http://www.eapjournal.com/archive/v38_i2_10_torgleretal.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2013.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. **Curso de direito tributário ambiental**. Curitiba: CRV, 2014.

_____. IPI e a sua relação com os produtos decorrentes da reciclagem dos resíduos sólidos. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos**. Curitiba: CRV, 2014, p. 305-319.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006.

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

HOBSBAWM, Eric John Ernest. **O novo século: entrevista a Antonio Polito**. Tradução do italiano para o inglês: Allan Cameron; Tradução do inglês para o português e cotejo com a edição italiana: Claudio Marcondes. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. In: MACHADO, Paulo Affonso Leme; MILARÉ, Édís (org.). **Direito ambiental: tutela do meio ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Coleção doutrinas essenciais, 4 v.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. Dialética, São Paulo, 2005.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Direito financeiro e justiça tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Gastos públicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

OLIVEIRA, Rodlene Kristel Almeida Rocha de. A tributação ambiental e seus reflexos na construção civil. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental: reflexos na construção civil**. Curitiba: CRV, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

PRIEUR, Michel. O princípio da proibição de retrocesso ambiental. In: AYALA, Patryck de Araújo et al. **Princípio da proibição de retrocesso ambiental**. Brasília: Comissão de Meio Ambiente, defesa do consumidor e fiscalização e controle do Senado Federal, 2012.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. Dialética, São Paulo, 2005.

SCHALTEGGER, Christoph A.; TORGLER, Benno. **Tax morale and fiscal policy**. Disponível em: <<http://www.yale.edu/leitner/resources/docs/taxmorale.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

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

SENADO FEDERAL. **Regimento interno do Senado Federal**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/regsf/>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. **Resolução nº 1/2013**. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=266448&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PB>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**: Pesquisas Tributárias - Nova Série 12. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2006.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.v.3

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPANHOL. Pleno. **Recurso de Inconstitucionalidad 685/1984. Sentença 37/1987 de 26 de março de 1987**, publicada no BOE nº 89, de 14/04/1987.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UCKMAR, Victor. La nuova dimensione del “tributo ambientale” e la sua compatibilità con l’ordinamento italiano. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

YACOLCA ESTARES, Daniel Irwin. Los tributos ambientales y elementos ambientales. In: YACOLCA ESTARES, Daniel Irwin (coord.). **Tributación Ambiental**. Lima: Grijley, 2009.