

O TRIBUTO MUNICIPAL NA DEFESA DO MEIO AMBIENTE: UMA REFLEXÃO SOBRE O PRISMA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Áyla Marques Oliveira

Bacharela em Direito
Universidade Federal do Pará

David Nogueira Silva Marzzoni

Mestrando em Administração Pública (PPGAP)
Universidade Federal de Santa Maria

RESUMO

Nas últimas décadas, os direitos humanos receberam ampla proteção jurídica, passando a ser afirmados em tratados, convenções e diplomas constitucionais de diversos Estados e Organismos Internacionais. Uma das principais manifestações dessa evolução está consignada na Constituição Federal brasileira de 1988, que apontou expressamente a dignidade da pessoa humana como princípio fundamental. A partir de então, todos os demais conjuntos de normas, constitucionais e infraconstitucionais, devem pautar-se por esse princípio geral. Nesse sentido, o sistema tributário delineado pela Constituição exige estrita observância da dignidade humana na instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ainda com fundamento na dignidade humana, a proteção ao meio ambiente ganhou status de norma constitucional. Assim, a sociedade e as instituições democráticas passaram a perseguir a concretização desse princípio das mais variadas formas, foi então que os tributos começaram a ser concebidos também como instrumentos de tutela ambiental, atingindo o objetivo maior de preservar a dignidade da pessoa humana. Este trabalho tem por objetivo apenas identificar a necessidade de modo simples e sistemático esse regime jurídico, promovendo uma reflexão sobre o que se pode intitular de direito ambiental tributário. Abordando, de forma básica e simples os temas tributários relacionados ao meio ambiente natural.

Palavras-chave: Tributo, meio ambiente, Constituição Federal.

1 INTRODUÇÃO

Em meio à sociedade complexa e de rápido crescimento, nasceu um novo valor constitucional que também pode ser considerado princípio: a sustentabilidade, que vem sendo estudada hodiernamente de forma mais intensa. Mais precisamente, nesta quadra do século observam-se os estudos sobre a temática, dando a ela visão nova dotando maior importância.

Neste contexto, vale comentar que, a própria sustentabilidade, que antes não passava de mera palavra conceitualmente postada em dicionários passou a ser enfocada como valor constitucional no Brasil a partir de 1988 - bem como princípio, o que dota de maior repercussão, importância e valoração à sustentabilidade. Nesta senda. Não resta dúvida de que as formas de proteção ao ambiente e a sustentabilidade podem ser preventivas ou ainda repressivas. Nesta linha vê-se o tributo como uma das saídas para a proteção destes direitos fundamentais que devem ser respeitados por sua importância sistêmica, jurídica e real.

Então encontrar um equilíbrio entre o meio ambiente e o desenvolvimento econômico é uma tarefa difícil para os dias de hoje, e que deverá ser feita através de políticas públicas, principalmente aplicando o Direito Tributário como harmonizador deste conflito uma vez que, cabe ao incentivo tributário ambiental gerar a precaução e a prevenção ambiental no desenvolvimento econômico de uma nação e suas cidades.

Fomentamos o presente trabalho partindo da análise do modelo de Estado liberal, sua intervenção na ordem econômica e sua afetação na economia no meio ambiental, para demonstrar a importância do desenvolvimento econômico e ambiental juntos. Através de breve análise dos princípios econômicos, fazendo um paralelo entre os artigos 170 e 225 da Constituição Federal, demonstrando a possibilidade de congruência entre a economia e o desenvolvimento sustentável através das políticas públicas que o Estado desenvolve, e quais os benefícios trazem para sociedade.

Tratar-se-á aqui, do meio ambiente saudável como direito fundamental, seu posicionamento como bem jurídico do Estado, além dos princípios ambientais que dão sustentação para a aplicação da extra fiscalidade ambiental para o seu perfeito equilíbrio, principal base de desenvolvimento deste trabalho.

Nossa proposta parte do entendimento de que a sociedade deverá através da sua educação ambiental compatibilizar o seu consumo com produtos ecologicamente equilibrados, assim aumentando as externalidades positivas, que produzem um equilíbrio na economia ambiental. Além do mais este pressuposto demonstrará no decorrer do presente trabalho, quais instrumentos econômicos que o Estado pode empregar na realização do desenvolvimento sustentável.

Neste contexto, o tributo aparece de forma eficaz, principalmente na sua acepção extrafiscal como viabilizador para o equilíbrio ambiental e de uma melhor qualidade de vida junto ao desenvolvimento econômico equilibrado.

Procuraremos demonstrar no decorrer deste trabalho a aplicação dos benefícios fiscais no âmbito econômico destacando a - extra fiscalidade fiscal, para encontrar o ponto de

equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente. Todas as abordagens serão realizadas respeitando a Lei de Responsabilidade Fiscal de modo a ajudar o crescimento econômico garantindo o meio ambiente sadio.

2. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO GENÊSE DO DIREITO AMBIENTAL BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer as bases constitucionais do Sistema Tributário Nacional, fixou seus princípios gerais, sem olvidar os fundamentos que constituem a estrutura normativa do Estado Democrático de Direito brasileiro no que diz respeito à atividade tributária desse Estado.

A relação fisco- contribuinte tem sua gênese não apenas nas regras ditadas pela economia capitalista ou, ainda, por uma superada visão fixada em parâmetros que interessam tão somente a abstração jurídica criadora do Estado ainda em moldes pretéritos, mas fundamentalmente na dignidade da pessoa humana, como razão de ser do sistema constitucional da República Federal do Brasil.

Assim, os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios têm sua hipótese de incidência tributária caracterizada a partir do novo desenho constitucional, desenho este que procura privilegiar muito mais do que a relação Fisco-contribuinte: primordialmente, o cidadão, o cidadão portador de direitos materiais fundamentais assecuratórios de sua dignidade.

Por outro lado, atenta a realidade brasileira e claramente preocupada em atingir os objetivos apontados no art. 3º, a Carta Maior assegura não só os direitos materiais antes indicados, mas também a possibilidade concreta de viabilizar seu conteúdo através de meios instrumentais de acesso à Justiça, não só no plano individual, mas, principalmente, no plano adaptado a realidade demográfica brasileira (os direitos meta individuais).

A Carta Magna de 1988, ao estabelecer, em seu Título VIII, Capítulo VI (Do meio ambiente), art. 225, a existência do direito “ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”, não só fixou de maneira clara a existência no plano constitucional do direito ambiental brasileiro como estabeleceu seus parâmetros, ou seja, os critérios fundamentais destinados à sua correta interpretação.

O direito ambiental brasileiro tem de ser observado no contexto de nossa Carta Maior, ou seja, é um direito que não só obedece aos princípios fundamentais elencados nos arts. 1º a 4º como se organiza na condição de direito e garantia fundamental destinada a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no País, no âmbito direcionado pelos arts. 5º e 6º de nossa Constituição Federal.

Primeiro aspecto a ser observado. O direito ambiental brasileiro está vinculado a dignidade da pessoa humana (art.1º, III), ou seja, a pessoa humana é a verdadeira razão de ser do direito ambiental brasileiro. Claro está que nossa Carta Magna assegura o valor da dignidade

como aspecto central. O direito ambiental brasileiro, por via de consequência, é constituído a partir da dignidade da pessoa humana.

Segundo aspecto a ser relevado. O direito ambiental brasileiro está vinculado aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art.1º, IV), a saber: a economia capitalista que visa a obtenção do lucro estar sempre presente nas relações jurídicas ambientais, balizada pelos valores maiores e superiores da dignidade da a pessoa humana, o que significa harmonizar a ordem econômica com a defesa do ambiente (art. 170, VI, da Constituição Federal).

Terceiro aspecto a ser considerado. O direito ambiental brasileiro está vinculado a soberania (art. 1º, I), ou seja, nosso direito ambiental está situado dentro de nosso poder de fazer e anular leis de forma exclusiva em nosso poder de fazer e anular leis de forma exclusiva em nosso território, organizando nossa racionalização jurídica. Daí a soberania estar inclusive ligada ao patrimônio cultural brasileiro (FIORILLO, 2013).

Quarto aspecto á analisar. O direito ambiental brasileiro está vinculado à cidadania (art.1º, II), vale dizer, harmoniza-se com nosso entendimento de cidadania (CARVALHO, 2013), que é atributo de todos os brasileiros e estrangeiros residentes no País (art. 5º da Constituição Federal), adaptado ao conceito de igual dignidade social, independentemente da inserção econômica, social, cultural e política.

Quinto aspecto importante para análise em torno da questão. O direito ambiental brasileiro está vinculado ao pluralismo político (art.1º, V), o que significa que depende das formas de controle ligadas às estruturas de poder dentro do Estado Democrático de Direito (FIORILLO, 2013).

Assim, nosso direito ambiental tem princípios gerais (tanto no plano interno como no externo) e objetivos claramente positivados, que serão articulados em proveito do povo dentro de uma estrutura de poder realizada por meio de três grandes funções, indicadas no art.2º da Carta Maior, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, que hoje configuram uma estrutura normativa na qual cada Poder exerce função preponderante. É certo que o direito ambiental também estará compreendido entre as funções de legislar e “gerenciar” o Estado Democrático de Direito (FIORILLO, 2013).

2.1. OS DIREITOS E DEVERES CONSTITUCIONAIS COLETIVOS, A PROTEÇÃO DOS INTERESSES DIFUSOS E COLETIVOS E O DIREITO AMBIENTAL BRASILEIRO

Exatamente para fixar a existência concreta dos direitos constitucionais coletivos no Brasil, nossa Carata Magna não só disciplinou sua existência (art.5º) como propiciou sua proteção, não excluindo da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito (art.5º, XXXV).

Assim, o art. 129, III, da Constituição Federal foi didático ao atribuir a proteção dos interesses difusos e coletivo, e especificamente do meio ambiente, ao Ministério Público e também a terceiros, segundo o disposto na própria Constituição, bem como na lei (§1º do art.129 da CF), exatamente no sentido de reconhecer sua dimensão meta individual.

Os direitos constitucionais coletivos passaram, conseqüentemente, a ter uma dimensão maior e mais bem organizada, o que levou o legislador a estabelecer, no plano infraconstitucional, mas evidentemente em obediência à Constituição Federal, nova disciplina, destinada à proteção da coletividade, fixada na Lei federal n. 8.078/90, que estabeleceu a existência dos direitos meta individuais da seguinte forma, de acordo com Fiorillo (2013): Direitos difusos, que se apresentam como direitos transindividuais, possuindo objeto indivisível e titularidade indeterminada e interligada por circunstâncias de fato (art.81, parágrafo único, I). Direitos coletivos, que se apresentam como direitos transindividuais, com objeto indivisível e determinabilidade de seus titulares (art.81, parágrafo único, II). Direitos individuais homogêneos, que são direitos individuais, com objeto divisível e decorrente de origem comum (art.81, parágrafo único, III).

3 IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA COMO INSTRUMENTOS DESTINADOS A TUTELAR BENS AMBIENTAIS

Com base no capítulo anterior, podemos concluir para o início e contextualização deste outro que, a Constituição Federal de 1988 ao estabelecer as bases constitucionais do Sistema Tributário Nacional, fixou seus princípios gerais, sem olvidar os fundamentos que constituem a estrutura normativa do Estado Democrático do Direito Brasileiro no que diz respeito a atividade tributária desse Estado.

Assim, os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios têm sua hipótese de incidência tributária caracterizada a partir do novo desenho constitucional, desenho este que procura privilegiar muito mais do que a relação Fisco-contribuinte: primordialmente, o cidadão portador de direitos materiais fundamentais assecuratórios de sua dignidade.

Dessa forma, faz-se necessário indicar, tanto quanto possível de forma didática, os princípios fundamentais garantidores dos direitos do cidadão/contribuinte na defesa de alguns de seus valores fundamentais (e, dentre esses valores, aqueles que envolvem as relações jurídicas adaptadas ao direito ambiental, ou seja, de acordo com os direitos relacionados à saúde e à segurança do trabalhador, ao território vinculado às cidades, à fauna, flora e recursos naturais, ao patrimônio cultural e ainda ao patrimônio genético, garantidor da continuidade da espécie humana), bem como o acesso coletivo e organizado à justiça em proveito dos valores jurídicos fundamentais de brasileiros e estrangeiros residentes no País neste início de século XXI.

4 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA: A RELEVÂNCIA DOS ASPECTOS QUE COMPÕEM A CHAMADA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Chegamos ao ponto crucial do desenvolvimento do presente trabalho, chegamos a questão. Geraldo Ataliba (p. 42, 2000), em minuciosa obra, ao expor seu pensamento sobre a

estrutura da norma jurídica, e seu ponto de partida, em nosso entendimento, para chegar à norma jurídica tributária, esclarece: “A estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando pura e simplesmente”. Toda norma jurídica tem uma hipótese, um mandamento e uma sanção.

Dos critérios acima adotados, temos que a norma jurídica tributária é constituída pelos mesmos componentes que estruturam as demais normas jurídicas: hipótese de incidência, mandamento e sanção. A hipótese da incidência é, portanto, a descrição hipotética e abstrata de um fato. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Nada mais é do que o desenho hipotético de um fato tributável com previsão legal.

É a Constituição quem dará sempre ao legislador ordinário o “caminho das pedras”, quem indicará o caminho que este poderá lididamente trilhar a fim de afastar possíveis inconstitucionalidades, instituindo tributo à revelia do traçado previamente estabelecido pelo legislador constitucional.

Noutros termos, ela (a Constituição) apontou a hipótese de incidência possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá se manter fiel à norma – padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição Federal. Temos, portanto, que compete ao legislador constitucional à descrição primeira da hipótese de incidência dos tributos que ela mesma permite sejam instituídos no Estado Democrático de Direito brasileiro. É ao legislador constitucional que primeiramente compete fixar as balizas de cada um dos tributos trazidos pelo texto Maior.

Os aspectos da hipótese de incidência são as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

Pois bem, analisadas as premissas básicas e necessárias para o estudo que envolve o direito ambiental tributário, passaremos a tratar de forma sucinta as espécies de tributos previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

A classificação dos tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. A carta de 1988, como não poderia deixar de ser, não conceitua de forma definitiva o que venha a ser “tributo”, deixando essa tarefa ao legislador infraconstitucional.

O bem da verdade, o legislador de 1988 acabou indicando as espécies tributárias admitidas, oferecendo uma classificação jurídica dos tributos. Esse direcionamento se traduz o art.145, no qual o legislador constituinte confere às pessoas políticas de competência tributária para criar impostos, taxas e contribuições de melhorias.

O legislador de 1988 indicou ainda outras duas espécies de tributos, quais sejam, as contribuições especiais (tributos com destinação específica) e os empréstimos compulsórios (tributos restituíveis). Essas duas espécies ora podem assumir a feição de impostos, ora de taxas e eventualmente até, no que se refere aos empréstimos compulsórios, de contribuição de

melhoria, sendo, assim, espécies tributárias que se subsomem nas três espécies, outras antes apontadas – tudo de acordo com a hipótese de incidência e a base de cálculo que apresentarem.

Verifica-se, assim, que o legislador de 1988 houve por recepcionar a classificação das espécies tributárias traduzida no art.5º do Código Tributário Nacional (os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria), acrescentando a estas outras duas espécies de tributos, quais sejam, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório.

Releva ressaltar que, por revestirem natureza jurídica tributária, todas as espécies e subespécies acima apontadas se submetem ao regime jurídico tributário (princípios e normas) indicado na Constituição Federal e em sua integralidade.

Dos impostos, as taxas e a contribuição de melhoria como instrumentos destinados a tutelares bens ambientais. De acordo com a classificação acima indicada, passaremos a analisar a possibilidade de utilização dos impostos, taxas e da contribuição de melhoria em razão do bem ambiental.

Verificamos que a Constituição Federal estipula, de forma peremptória: “Art.145”. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos;

II – Taxas, em razão do exercício efetivo do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Com base no direcionamento oferecido pela Constituição Federal, analisemos de forma mais próxima essas três espécies de tributos, verificando se de fato é ou não viável sua utilização em razão dos bens ambientais, seja de forma direta, seja de forma indireta.

Os impostos representam, de forma objetiva, a parte mais substancial das receitas arrecadadas pelo Estado em países de estrutura capitalista. O produto arrecadado a título de impostos é sem sombra de dúvida, bem mais representativo aos cofres públicos do que as receitas provenientes das taxas ou da contribuição de melhoria.

Imposto, de acordo com o estipulado no art.16 do Código Tributário Nacional, vem a ser “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto difere de taxa e da contribuição de melhoria por representar, segundo a classificação amparada por Geraldo Ataliba (2000), espécie de tributo não vinculado a nenhuma atividade estatal específica. Nas palavras do insigne Mestre (p. 45): “É tributo cuja hipótese de incidência consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não constitua numa atuação estatal, mas antes um fato qualquer da esfera jurídica do contribuinte”.

Um dos princípios que devem necessariamente ser seguidos pelo detentor da competência tributária quando da instituição dos impostos discriminados pela Constituição Federal é o da não vinculação do produto arrecadado a fundo, órgão ou despesa, princípio expresso na Carta Constitucional em seu art. 167, IV.

Explica-nos, didaticamente, Luciano Amaro (2013) que impostos não incorporam em seu conceito a destinação a esta ou aquela atuação estatal, que de alguma forma possa ser referida ao contribuinte. E é justamente a inexistência de tal característica que integra o conjunto de notas distintivas dessa espécie tributária. É natural que o dinheiro arrecadado no exercício da tributação pela via dos impostos tenha destinação pública. Entretanto, os benefícios recebidos pelo cidadão não são diretos, mas antes indiretos, difusos, em favor de toda a comunidade.

A utilização de impostos em favor dos chamados bens ambientais fica na verdade extremamente dificultada por conta do fundamento acima explicitado. O produto da arrecadação proveniente da receita dos impostos não pode, assim, ser destinado, afetado, a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal nem a entidades privadas que persigam finalidades de interesse público. Ou seja, os valores provenientes da arrecadação por meio dos impostos não podem ser destinados, por exemplo, a custear, financiar a proteção ambiental, em nenhuma de suas formas, por força de imperativo constitucional traduzido por princípio expresso na Carta Maior.

Isso não quer dizer, no entanto que nossa Constituição não tenha amparado determinados impostos e lhes conferido, indiscutivelmente, como no caso do IPTU, natureza típica de tributo ambiental, imposto direcionado à viabilização de um bem ambiental, como as cidades. Na maioria dos casos apresentados no Texto Maior verificamos que a alternativa encontrada pelo legislador ordinário no sentido de adequar a chamada tributação ambiental na modalidade dos impostos segue no sentido da concessão de isenções, incentivos fiscais, benefícios e assim por diante.

As taxas, por sua vez, caracterizam-se como modalidade de tributo vinculado a uma atividade estatal específica, de acordo com o sistema normativo brasileiro, identificadas como taxas de polícia ou taxas de serviço. O Código Tributário Nacional, no art.77, já estipulava, no mesmo sentido: “Art.77: As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”. O contribuinte que paga a taxa recebeu efetivamente do ente estatal o serviço ou vantagem que foi colocada à sua disposição. Convém ressaltar que a retributividade é o princípio norteador das taxas no sistema normativo brasileiro. Assim como a capacidade contributiva informa os impostos, o caráter da contraprestação é de fato inerente a essa espécie tributária.

Verifica-se, dessa forma, que grande parte das taxas instituídas e cobradas pelos entes dotados da competência tributária para tanto acaba por instituir verdadeiros impostos, mascarados com o nome de taxas – exemplo bastante claro foi à tentativa de cobrança da chamada Taxa Ambiental (Lei n. 9.960/2000), tributo considerado inconstitucional pelo STF, ainda em processo cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, por apresentar hipótese de

incidência de verdadeiro imposto, caso este que analisaremos de forma mais pormenorizada em momento oportuno.

Importa ressaltar que, de acordo com o dispositivo constitucional constante no art.145, §2º, as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos. Para taxas, a base de cálculo será uma medida da atuação estatal prestada ou posta à disposição do contribuinte – na maioria das vezes, o próprio custo do serviço.

As taxas cobradas ao fundamento do exercício de poder de polícia serão aquelas que guardarem em seus critérios identificadores o interesse do ente que exercitará a competência tributária, no sentido de restringir ou mesmo impedir atividades e mesmo atitudes no interesse de toda a coletividade de brasileiros e estrangeiros residentes no país.

O art.78 do CTN estabelece: “considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente a segurança, a higiene, a ordem, aos costumes, a disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, a tranquilidade pública ou ao respeito a propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”. Lembramos que essa definição oferecida pelo Código Tributário Nacional data de 1966, baseando-se nos ditames estipulados na Constituição de 1946.

Já as taxas de serviço terão por fundamento, a embasar sua cobrança, a efetiva ou potencial prestação do serviço aos contribuintes. Serviço público, para Maria Sylvania Zanella Di Pietro (p.98, 2000), vem a ser: “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob- regime jurídico total ou parcialmente público”.

Dessa forma, importa ressaltar que não é qualquer serviço público que comporta tributação por via de taxa de serviço, como os ensina Roque Carrazza (2013), mas antes aquele serviço público específico e divisível de acordo com o mandamento constitucional.

Já no que se refere a utilização das taxas em razão e direcionadas aos chamados bens ambientais, temos que de fato se trata de tributação mais fácil de ser concretizada. Ocorre que, até o momento, as taxas instituídas traduzem materialidade ou base de cálculo de impostos, ferindo de forma flagrante os dispositivos constitucionais e legais atinentes a espécie tributária; em grande parte foram afastadas pelo Poder Judiciário, por uma ou outra razão.

A contribuição de melhoria, de acordo com o indicativo constitucional, é tributo que deve decorrer de obra pública. Geraldo Ataliba (2000), acertadamente, assevera que também aqui, assim como nas taxas, estamos diante de tributos vinculados a uma atuação estatal. A contribuição de melhoria é na verdade, tributo que consiste em uma atuação estatal indireta e mediatamente direcionada, referida ao contribuinte. A consequência no caso da contribuição de melhoria é a efetiva valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Geraldo Ataliba (p. 175, 2013) entende a contribuição de melhoria como: “o instrumento jurídico pelo qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária,

causada por obras públicas cuja expressão financeira (da valorização) é atribuída pela ordem jurídica ao estado. ”

A distinção entre o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria reside, para o emitente tributarista, na materialidade da hipótese de incidência. Distingue - se a contribuição de melhoria da taxa e do imposto porque sua: “hipótese de incidência não é a obra (do imposto), mas a diferença do valor de uma propriedade antes e depois de uma obra. Para que se configure o fato impositivo, não basta que haja incremento patrimonial que ensejaria (imposto). É preciso haver direta relação de causa e efeito entre a obra e a valorização” (ATALIBA, p. 174, 2013).

5 OS TRIBUTOS, CASOS DE SUA APLICAÇÃO COMO MEIO DE DEFESA DO MEIO AMBIENTE

5.1. EM FACE DAS CIDADES

Quanto a utilização de tributos para defesa e preservação do chamado Meio Ambiente do Patrimônio Cultural, verificamos que na cidade de São Paulo, que desde a edição da chamada Lei Mendonça, de autoria do então Vereador Marcos Mendonça, União, Estados e Municípios, em consonância com o estabelecido no art.23,V, combinado com os arts.24, IX, 215 e 216, todos da Constituição Federal de 1988, e dentro dos limites de suas competências tributárias expressas, passaram a legislar de forma a conceder isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos aos tributos de sua competência.

Assim é que a lei antes referida (Lei municipal n.10.923, de 30-12-1990 – regulamentada pelo Decreto n.41.940, de 23-4-2002) estabeleceu o abatimento de até 20% do valor devido relativamente ao IPTU, Ou ISS (imposto sobre serviços de Qualquer Natureza), por quem a lei chama de contribuinte incentivador, que tenha transferido recursos para realização de projetos culturais, mediante doações, patrocínios ou incentivos. (Vide lei municipal n. 10,923/90, arts. 1º,2º e 3º, regulamentada pelo Decreto n.41.940/2002).

Em âmbito nacional, observamos a promulgação em 1991 da conhecida Lei Rouanet (Lei n,8313), de autoria do então Ministro da Cultura, Paulo Rouanet, regulamentando a concessão de incentivos fiscais para os patrocinadores de projetos culturais aprovados previamente por aquele Ministério.

Em 1990 sobreveio a Lei n.8,034, que acabou por suspender referidos benefícios. Em 1991, com a edição da Lei n.8.313, eles foram restabelecidos simultaneamente com a criação do PRONAC – Programa Nacional de Apoio à Cultura e a ratificação do FNC –Fundo Nacional de Cultura.

A lei de 1991 também sofreu alteração em 23 de novembro de 1999 pela Lei n. 9.874. O art.18 da Lei n. 8.313/91, no capítulo “Do incentivo a projetos culturais” assim estabelece:

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por

pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei.

§ 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente depende dos nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: a) doações; e b) patrocínios”.

Da mesma forma, em 1993 sobreveio a Lei n.8.685, conhecida como “Lei do Audiovisual”. Referida lei regulamenta investimentos em produções audiovisuais, permitindo certo “desconto fiscal” para aqueles incentivadores (pessoas físicas ou jurídicas) que comprarem cotas de filmes de produções nacionais.

O abatimento, de acordo com os termos desta lei, chega a 100% do valor da compra dos certificados que são emitidos pela CVM, e são limitados a 3% do imposto de Renda devido pelas pessoas jurídicas e 55 em relação às pessoas físicas.

O Diferencial dessa lei reside no interessante fato de que as cotas compradas pelos incentivadores podem ser negociadas no mercado secundário (além de permitir participação nos resultados), o que proporciona o retorno da quantia relativamente ao imposto para o incentivador em curto espaço de tempo.

Os estímulos fiscais no âmbito dos Estados da Federação compreendem abatimento sobre o valor devido a título de ICMS – o imposto estadual sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previsto no art.155, II, da CF/88, ao incentivador que apoiar projetos voltados à preservação do patrimônio cultural daquela determinada região.

Já quanto aos Municípios, os estímulos se referem em sua maioria ao ISS – imposto sobre Serviços (art. 156, III) e ao IPTU (art.156, I). Agora vejamos exemplos práticos de alguns Estados e Municípios da Federação brasileira que houveram por bem legislar dentro dos limites expressos pela Carta Constitucional, no sentido de, por meio de atividade tributária, preservar e mesmo amparar o meio ambiente cultural.

No município do Rio de Janeiro a Lei n.1.940/92 permite aos contribuintes do ISS, desde 1993, o abatimento de até 20% dos recursos que aplicarem em projetos culturais.

No Município de São Paulo, conforme acima já destacado, a Lei n. 10.923/90, regulamentada posteriormente pelo Decreto n.41.940/2002, conhecida como Lei Mendonça, concede incentivo fiscal relativo ao ISS e ao IPTU ao contribuinte incentivador que haja transferido recursos para a realização de projetos culturais mediante doação, patrocínio ou investimento.

Em Londrina, no Paraná, a Lei n.5.305/92, com as alterações perpetradas pelas Leis n.5.717/93 e 7.237/97, seguem no mesmo sentido e concedem incentivos fiscais para a realização de projetos culturais no Município.

Em Belo Horizonte a Lei municipal n.6.498/93 traduz incentivo em relação ao ISS, conquanto o contribuinte incentivador patrocine projeto cultural do Município à sua escolha.

(E ainda nos Municípios de Caxias do Sul (Lei n.4.592/96), Aracaju (Lei n.4.021/91), Goiânia (Lei n.1.940/92), Salvador (Lei n.552/98), Recife (Lei n.16.215/96), Natal (Lei n.4.838/97), São José dos Campos (Lei Complementar n. 94/93) e tantos outros).

No Distrito Federal a Lei n.158/91, regulamentada pelo Decreto n. 14.085/92, estabelece que as empresas lá localizadas podem descontar até 20% do valor devido a título de IPTU ou ISS ou até 5% do valor devido a título de ITBI, quando do investimento de valores estipulados na lei em projetos culturais no Município.

Em Vitória a Lei n.3.730/91 oferece às empresas ali situado abatimento no ISS ou IPTU, até o limite de 20% do valor devido, relativamente aos investimentos realizados em projetos culturais.

5.2. EM FACE DOS ESTADOS

Também temos interessantes e excelentes exemplos da bem-sucedida aplicação do direito tributário nos Estados brasileiros em favor do meio ambiente cultural como um todo. Vejamos alguns exemplos.

No Rio de Janeiro a Lei n. 1.954/92 igualmente estabelece os critérios para que os contribuintes incentivadores de atividades culturais sejam beneficiados com a concessão de incentivos fiscais com o objetivo de estimular a realização de projetos culturais de interesse do Estado.

Em Pernambuco a Lei n.11.914/2000, na forma do que estabelece a Constituição daquele Estado, dispõe sobre o chamado SIC - Sistema de Incentivo à Cultura, que já havia sido criado pela Lei n.11.005/93, mas carecia ainda de lei disciplinadora a esclarecer suas finalidades e seus objetivos, tarefa cumprida pela Lei de 2000. O estímulo nesse Estado envolve determinado abatimento do valor devido pelo incentivador (pessoa jurídica) relativamente ao ICMS.

No Pará, a Lei n.5.885/95 garante certo abatimento a pessoas jurídicas contribuintes do ICMS, de acordo com o valor aplicado no projeto cultural.

No Acre a Lei n.1.000/91, da mesma forma, dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais com a finalidade de incentivar a implementação de projetos culturais e atividades desportivas no Estado.

No Rio Grande do Sul a Lei n.10.846/96 permite às empresas a compensação de até 75% do valor investido em projetos culturais a título de benefício fiscal, limitado a 3% do ICMS devido pelo incentivador, por período.

Na Bahia a Lei n. 7.015/96 e no Ceará a n.12.464/95 acabam por disciplinar o fomento das atividades culturais nesses Estados, também por meio da concessão de incentivos fiscais. Da mesma forma os Estados do Mato Grosso (Lei.n.5.894/91) da Paraíba (Lei.n. 5.555/92), do Rio Grande do Sul (Lei

n. 10.846/96) e outros vários visam, por meio da concessão dos incentivos fiscais, que em sua maioria de traduzem como dedução de parcela do imposto devido pelo contribuinte

incentivador, movimentar a população local no sentido de favorecer e estimular as diversas manifestações culturais relativas àquelas localidades.

Curiosamente, o Estado de São Paulo (Lei n.8.819/94, regulamentada pelo Decreto n. 40.981/96), a par de estabelecer incentivos a manifestações culturais, não traduz qualquer forma de benefício relativamente aos tributos de competência desse Estado. verificamos novamente a utilização de instrumentos relacionados ao direito tributário, a fim de promover de forma direta a preservação do chamado patrimônio cultural.

Foi o que ocorreu em São Paulo, onde a prefeitura, no ano de 2003, isentou os proprietários de imóveis reputados como de interesses histórico e que tenham sido regularmente tombados.

Verificando-se de todo o exposto, mais uma vez, a utilização do direito tributário como instrumento de atendimento dos princípios, conceitos e regramentos do direito ambiental, que possui como sentido maior a preservação da vida em todas as suas formas, de acordo com o mandamento constitucional traduzido pelo art. 225 e mais especificamente pelos arts. 215 e 216 do texto (meio ambiente cultural).

5.3. EM FACE DOS RECURSOS NATURAIS

A utilização de instrumentos vinculados ao direito tributário, de que é exemplo a concessão dos benefícios fiscais relativamente aos recursos naturais (meio ambiente natural), não constitui prática nova no ordenamento jurídico brasileiro. Ao contrário, verificamos que as hipóteses até então estudadas e disciplinadas pela doutrina seguem no sentido de compreender a possibilidade da chamada tributação ambiental apenas e tão somente nesse sentido.

No que se refere especificamente ao chamado meio ambiente natural, vários são os diplomas normativos que, em atenção à relevância do tema para os presentes e futuras gerações, houveram por estabelecer hipótese de isenção ou de concessão de benefícios fiscais direcionados a uma maior conscientização ambiental através de políticas de prevenção. Assim é que, a título de exemplo, a Lei n. 5.106/66 autoriza as pessoas físicas e jurídicas a abaterem de suas declarações de rendimento o que for direcionado a políticas de reflorestamento; também no que se refere ao IPI, o Decreto n.755/93 acabou por estabelecer alíquotas diferenciadas para veículos movidos a gasolina a álcool.

Ainda no mesmo sentido, determinados Estados da Federação acabaram por conceder benefícios fiscais relativamente ao IPVA e ao ICMAS visando o incentivo a fabricação de veículos menos poluidores e na utilização de combustíveis tidos como menos poluidores, os chamados biocombustíveis.

5.4. ITR AMBIENTAL

O Imposto Territorial Rural, já mencionado, é tributo que já há muito vem sendo utilizado nesse sentido. Assim é que a lei federal disciplinadora desse tributo – Lei n. 9.393/96

(com alteração perpetrada pela MP n. 2.166-67/2001) - exclui a base de cálculo de referido imposto as áreas de floresta nativa e outras consideradas pela legislação como de preservação permanente configurando hipótese de isenção de referido tributo. Senão, vejamos: “ Art.10. A apuração e o pagamento do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a: Construções, instalações e benfeitorias; Culturas permanentes e temporárias; Pastagens cultivadas e melhoradas; Florestas plantadas;

II - Área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: lei n. 4. 771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n. 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeiro, aquícola, ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental;

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Dessa forma, verifica-se claro direcionamento do ITR como veículo apto a atuar positivamente no sentido da preservação e conservação ambiental.

O ITR usado em favor das cidades. De competência da União desde o advento da Emenda n10/64, o ITR, sempre foi utilizado como técnica para o atendimento de finalidades vinculadas ao chamado “controle de terras”. Com a reforma do texto Constitucional em 2003, por meio da Emenda n.42, verificamos ainda que o ITR também passa a ter natureza jurídica de imposto direcionado à implementação de um bem ambiental, a saber, as cidades.

Dessa forma, verifica-se que o art. 153, ao discriminar os impostos de competência da União, estabelece: “Art.153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI – Propriedade territorial rural” por sua vez, o art. 153§4º, III, indica: ‘ Art.,153. (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (...)

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”

Logo abaixo, no art. 158, inserido na seção que corresponde à repartição das receitas tributárias, determina o Texto Constitucional, no novo inciso II, incluído pela emenda acima indicada:

A norma constitucional estipula, assim, de forma inovadora, que o ITR poderá ser fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem por lei própria, desde que esta opção não acabe por implicar em qualquer redução do imposto ou forma de renúncia fiscal.

A par da necessidade de produção legislativa em grau municipal apta a disciplinar com exatidão a forma como deverá se dar tal fiscalização, a Lei n.11.250, de 27 de dezembro de 2005, permitiu que a União, através da Secretaria de Receita Federal, celebre convênios com o Distrito Federal e com os Municípios que optarem, em consonância com o permissivo constitucional, pela fiscalização e cobrança do tributo, visando exatamente a delegação das atribuições de fiscalização, lançamento do próprio crédito tributário e de cobrança do imposto.

5.5. ICMS AMBIENTAL

O tributo estadual de maior relevância para os Estados da Federação, o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - vem sendo utilizado desde 1991 por alguns Estados com típica indicação ambiental. Conhecido como ICMS ecológico, sua utilização no sentido da viabilização de atividades “menos degradadora” nos Municípios vem sendo importante fonte de gestão ambiental.

Tributo sob o manto da competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal (art.155, II, da CF), é o único discriminado na Carta Maior cujo exercício da competência tributária é necessário e não facultativo. Estabelece o art. 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

II – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Ainda com relação ao ICMS, a Carta de 1988, ao discriminar a repartição das receitas tributárias, determina que os Estados e o Distrito Federal entreguem aos Municípios localizados em seus territórios 25% do produto do ICMS arrecadado, de acordo, de acordo com os critérios estipulados pelo art.158, IV e parágrafo único, I e II. Vejamos o que estabelece a Lei Maior:

Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...)

IV- vinte e Cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. Às parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I- Três Quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – Até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, Lei federal.

Dessa forma e de acordo com o direcionamento indicado pela Constituição Federal, os Estados – membros, pioneiramente o Estado do Paraná, passaram a legislar de acordo com o permissivo do art. 158, parágrafo único, II, instaurando um critério ambiental de retribuição da parcela do imposto, gerando elevada conscientização de conservação ambiental nos municípios desses Estados. Vejamos algumas experiências:

O Primeiro Estado a implementar o chamado ICMS ecológico foi o Paraná (A experiência que atualmente se verifica no Estado do Paraná se direciona com o estabelecimento das chamadas áreas de reservas particulares do Patrimônio Natural. Nesse Estado, parte do valor transferido ao Município a título de ICMS ecológico é repassado ao proprietário das RPPN), em 1991, de acordo com atividades desenvolvidas pelo Poder Público estadual e pelos municípios, tendo por mediadora a Assembleia Legislativa do Estado.

O chamado ICMS ecológico nasceu, como se vê, sob a forma primeira de “compensação” evoluindo tempos depois para o formato do benefício fiscal, vinculado direta e indiretamente à conservação ambiental, sendo esta nos tempos atuais a sua mais marcante característica.

Verificada a experiência positiva do Paraná, o modelo passou a ser desenvolvido em outros Estados da Federação como, São Paulo em 1993, Minas Gerais em 1995, Rondônia em 1996, Amapá em 1996, Rio Grande do Sul em 1997, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul em 2001, Pernambuco em 2001, Tocantins em 2002.

No Estado do Rio de Janeiro, o tema acabou sendo aprovado pela Assembleia Legislativa em setembro de 2007, tendo a referida lei sido sancionada pelo Governador Sergio Cabral em outubro do mesmo ano.

O chamado ICMS ecológico, entretanto, somente passou a valer a partir de 2009 e geral um aumento significativo na arrecadação para as cidades que se aplicaram no gerenciamento da qualidade de suas águas, tratamento de lixo e preservação de suas reservas naturais. A lei sancionada representa significativo avanço na tutela dos bens ambientais, sendo a matéria de absoluta relevância em Estado com significativo remanescente de Mata Atlântica e, mormente, para Municípios como Paraty (que abriga o Parque Nacional da Serra da Bocaina), Itatiaia, Angra dos Reis etc.

Nas demais unidades da Federação, a questão ainda se encontra em debate ou em fase de tramitação de projetos de implementação do chamado ICMS verde nas respectivas Assembleias Legislativas. O chamado ICMS ecológico acabou sendo idealizado de forma a conferir certo repasse às prefeituras que tenham em seus municípios áreas preservadas.

O interesse central na implementação do chamado ICMS ecológico não é outro senão incentivar o gradativo aumento de zonas ou áreas de conservação ambiental, compensando-se ainda municípios pela restrição no uso dessas áreas constitucional e legalmente protegidas.

5.6. O IPTU

O IPTU progressivo no tempo como instrumento da política urbana em face do direito ambiental tributário. No que se refere a possibilidade de utilização do direito tributário em proveito das cidades ou em razão do chamado meio ambiente artificial, limitar-nos-emos a analisar a utilização do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), como instrumento de viabilização da função social das cidades, levando em conta as alterações perpetradas de forma

definitiva nesse imposto em razão do advento da chamada Lei do Meio Artificial – o Estatuto da Cidade, em meados de 2001.

Aspectos gerais sobre o IPTU. Um dos mais antigos tributos instituídos no Brasil, o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU surgiu e começou a ser cobrado em 1799, por determinação da Rainha. Alçado ao patamar constitucional, o imposto em questão apareceu de forma inaugural na Constituição de 1891, na qual se estabeleceu ser a exação de competência dos Estados, nos seguintes termos: Art.9º É da competência de os Estados decretar impostos: (...). 2º Sobre imóveis rurais e urbanos”.

Na Constituição que se seguiu, a de 1834, o imposto em questão saiu da competência dos Estados e passou à dos Municípios. Aqui verifica-se um primeiro esboço, onde se observa que de fato os chamados Municípios e as províncias da época necessitavam de receitas advindas de tributos criados e destinados a eles; é o primeiro contorno da chamada autonomia financeira.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como vemos as possibilidades de utilização dos instrumentos dos instrumentos tributários para a defesa do meio ambiente são praticamente infinitas. Verificamos, de fato, que essas possibilidades são infindáveis e vêm sendo utilizadas por entes dotados da competência tributária para concessão dos chamados benefícios fiscais (isenções, imunidades). Infelizmente muitos Estados e cidades ainda não dão a devida importância ao meio ambiente, recuando da possibilidade de utilização da possível ferramenta em benefício do mesmo.

Destacamos também, que não são as únicas situações admitidas pelo sistema normativo brasileiro, haja vista que as hipóteses de utilização de instrumentos tributários para o, resguardo e proteção do meio ambiente, como acima demonstrado, também, são situações conhecidas e extremamente úteis ao contribuinte brasileiro.

Finalmente, na perspectiva do exposto acima, entendemos que o Direito Tributário desempenha um papel de suma relevância para o desenvolvimento social e sustentável em nossa sociedade moderna, eis que, além do seu caráter fiscal e tradicional, pode ser utilizado como importante ferramenta de concretização de políticas públicas que visem à preservação do meio ambiente, o respeito à dignidade da pessoa humana e, sobretudo, o crescimento econômico moderado, sustentável e responsável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, L. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, 2013.

ATALIBA, G. Hipótese de Incidência Tributária. Rio de Janeiro, 2013.

BALLEEIRO, E. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dirs.). Tratado de tributación medioambiental. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi/Iberdrola, p. 381-413, 2008.

DELGADO, J. A tutela do processo na Constituição Federal de 1988 – princípios essenciais. Revista de Processo, nº 55, 2000.

FIORILLO, C.A.P. e FERREIRA, R.M. Direito Ambiental Tributário. Rio de Janeiro: Editora Presença, 2013.

NAZZAR, E. e CARAZZA, R. Curso de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro, 2013.

SILVA, R. V. G. Sobre o IPTU, ITR e ICMS. São Paulo, 2012.

HERRERA MOLINA, Pedro; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Método y plan. In: 2014.

GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina. Universidad Complutense de Madrid, Doc. n. 18/03. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos. Ecorama n. 17. Granada: Comares, 2002.

MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Régimen fiscal de las aguas. Madrid: Civitas, 2001.

MENÉNDEZ MORENO, A. Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación. In: BECKER, Fernando. 2012.