A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

TAXATION AS AN INSTRUMENT FOR ENVIRONMENTAL PROTECTION

Pedro Francisco da Silva[1]

RESUMO: Este trabalho estuda as relações entre tributação e meio ambiente, propondo uma integração de valores e princípios de modo que as normas tributárias possam induzir comportamentos favoráveis à proteção ambiental. Tem como ponto de partida a constatação de que vivemos numa sociedade de risco, onde uma nova ética na relação do homem com o meio ambiente precisa ser construída, sob pena de grave comprometimento da sobrevivência das espécies. Esse desafio exige do jurista um esforço tendente à superação de aparentes antinomias no interior do sistema jurídico nacional, adotando-se os cuidados necessários a fim de que a inclusão da variável ambiental na tributação observe o regime constitucional em vigor.

Palavras-chave: Tributação; Ética; Meio Ambiente; Sistema Tributário Nacional.

ABSTRACT: This work studies the relationships between taxation and the environment, proposing an integration of values and principles such that tax policy can elicit conduct favourable to environmental protection. It takes as its starting point the assumption that we live in a society at risk, in which a new ethic concerning how man interacts with the environment needs to be developed, if species' survival is not to be threatened. This challenge demands from lawyers efforts to challenge apparently diametrically-opposed paradigms embedded within the national judicial system and s/he must adopt the measures necessary in order to ensure the inclusion of environmental considerations in taxation in a manner that is congruent with the constitution.

Key words: Taxation; Ethics; The Environment; National Taxation System.

INTRODUÇÃO

Estado e Sociedade partilham o dever constitucional de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Nesse desiderato, devem socorrer-se de todos os instrumentos capazes de oferecer alguma utilidade na proteção ambiental, em quaisquer de seus aspectos.

A atividade de tributação pode ser um importante instrumento nesse caminho, porque se encontra perfeitamente integrada ao espaço de convivência entre os dois atores eleitos pelo legislador constituinte, além de diretamente relacionada com o fluxo de riquezas.

Entretanto, o diálogo entre princípios do Direito Tributário e do Direito Ambiental pode sofrer algumas interferências que acabam por obscurecer esse rico horizonte de possibilidades, exigindo uma reflexão tendente à superação das aparentes antinomias, a fim de revelar nesse campo de convivência teórica alguns instrumentos eficientes de proteção ambiental.

A tentativa de promover a interação entre as competências tributária e ambiental, estabelecidas na Constituição Federal da República Federativa do Brasil, pode revelar algumas incompatibilidades que precisam ser superadas, especialmente dado ao caráter analítico do sistema tributário nacional, que tratou de especificar as competências tributárias conferidas aos entes federativos, circunscrevendo as espécies tributárias a um conjunto de regras objetivas, técnica que

[1] Doutorando em Direito pela PUCSP, Mestre em Direito pela UFSC, Professor Auxiliar de Ensino da UFMT e Juiz Federal no Estado de Mato Grosso

se reproduz nessa mesma perspectiva no plano das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Pode-se ilustrar essa aparente antinomia quando se questiona sobre a aplicabilidade, no Direito Tributário, do princípio denominado *poluidor-pagador*, que numa concepção elementar traduz a idéia de que todo aquele que polui tem o dever de contribuir economicamente para a reparação do dano ambiental causado à coletividade, cuja utilização no Direito Ambiental é amplamente difundida.

Nessa hipótese, a reparação do dano assume uma natureza punitiva, ficando o poluidor obrigado a dispor de uma fração patrimonial para fazer face às despesas necessárias à recomposição do dano ambiental por ele causado, numa perspectiva indenizatória. Por outro lado, é possível que a conduta exigida para proteção do meio ambiente assuma uma natureza preventiva, mediante concretização de investimentos necessários para evitar a degradação ambiental, quando se tratar de atividades potencialmente poluidoras, o que de igual modo também significa dispêndio econômico-financeiro para aqueles que exercem as atividades econômicas daquela forma denominadas.

Neste ponto, impõe-se uma reflexão acerca da transposição acrítica do referido princípio, concebido nas sendas do Direito Ambiental, para o Direito Tributário, pois a ilicitude não pode ter abrigo na hipótese de incidência tributária, tendo em vista que o Código Tributário Nacional conceitua tributo como uma prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito, distanciando-o da definição de penalidade.

Nota-se que o espaço para instituição de tributos com inspiração no princípio ambiental do *poluidor-pagador*, na perspectiva do sistema tributário nacional, é bastante restrito, merecendo acurada cautela para não se incorrer em inconstitucionalidade. Entretanto, nem por isso se deve imaginar que não há espaço possível de convivência entre os princípios tributários e ambientais, o que se pode alcançar por meio de normas tributárias indutoras em matéria ambiental. Esse esforço não deve restringir-se às normas caracterizadoras de desestímulo de condutas, impondo-se a valorização daquelas que possam sugerir um incentivo para o comportamento desejado. Portanto, o problema não consiste propriamente na necessidade de instituição de *tributos verdes*, mas na potencialização do verde na tributação por meio de um conjunto de normas capazes de induzir comportamentos favoráveis à proteção do meio ambiente, definindo assim os contornos da cidadania fiscal sob inspiração de uma nova ética ambiental.

1 SOCIEDADE DE RISCO, ÉTICA E MEIO AMBIENTE

Na medida em que o homem intensifica suas intervenções na natureza, utilizando-se dos avanços obtidos nos campos científicos e tecnológicos, ampliam-se paradoxalmente as possibilidades de riscos ambientais. Essa constatação, cada vez mais evidente, questiona e desafia os próprios conhecimentos que o ser humano julga possuir do espaço vital por ele ocupado no universo, confirmando a incômoda constatação de que todos os seres vivos estão submetidos ao mesmo risco de sobrevivência na terra, como adverte Montero (2014, p. 341):

> Os riscos ambientais são o resultado da relação do homem com o meio ambiente, são consequências da forma como o homem se apropria e utiliza o espaço da natureza e os seus recursos. Esses riscos são de caráter global e sinergético, não respeitam as fronteiras nem as diferenças sociais e seus efeitos têm um caráter intemporal.

O modo como o ser humano conduz suas ações no seu entorno natural, preocupando-se apenas com o suprimento de suas necessidades vitais e impulsionando progressivamente o sistema produtivo, revela uma certa ausência de compromisso com a conservação do planeta. Essa atitude nada consequente afeta os pilares de sustentação planetários e constrói uma sociedade de risco que, embora tenha origem remota, ganhou maior relevo a partir da revolução industrial na segunda metade do século XVIII.

Embora a pós-modernidade possa ser identificada como uma era dinâmica, com alta especialização científica e tecnológica, não se pode negar que o modelo de desenvolvimento vigente tende a observar exclusivamente a lógica do mercado numa incessante busca de alta produção e lucratividade, opção que se revela perigosa em vista do alto potencial de comprometimento dos recursos naturais, circunstância que exige uma urgente correção de rumos na trajetória adotada pelos humanos na terra, sem distinção de qualquer nível de desenvolvimento das comunidades, porque as ameaças cada vez mais graves ao meio ambiente e à sustentabilidade da vida econômica e social podem ser encontradas tanto em países ricos como em países pobres, como bem observa Sen (2010, p. 9).

Estudiosos da natureza humana sugerem que a racionalidade técnico-científica desenvolveu "um grau de patologia somática e psíquica em níveis individuais e coletivos, que levou tanto à degradação do meio natural quanto ao 'dilaceramento' da sociedade" (NINIS; BILIBIO, 2012, p. 48). Quando se considera o fato de que indivíduo e sociedade convivem numa permanente simbiose, onde cada um é simultaneamente continente e conteúdo do outro, denota-se que esse sistema predatório tende a permanecer entre as gerações que se sucedem no tempo, enquanto a consciência humana não se deixar abastecer por um conteúdo ético capaz de oferecer instrumentos para reversão desse processo conjunto de destruição.

Não se pretende afirmar com isso que os problemas ambientais sejam exclusivamente éticos, sem nenhuma repercussão econômica, tecnológica ou de quaisquer outros matizes, mas apenas pontuar que a degradação ambiental envolve valores moralmente relevantes, derivados de falhas da moralidade humana na relação com o seu meio circundante. É de se esperar que o despertar das virtudes éticas, posicionadas no centro da moralidade humana, seja capaz de induzir a prática de bons hábitos ou ao menos a disposição para um comportamento capaz de produzir as melhores consequências na relação do homem com o meio ambiente, assim como observa Jamieson (2010, p. 139):

> Possuir uma virtude não envolve apenas a disposição de agir de uma maneira particular mas também a habilidade de identificar casos em que a virtude é aplicável, ter as emoções e as atitudes adequadas, agir pelas razões corretas e assim por diante.

No exercício da ética do sujeito responsável, no dizer de Morin (1998, p. 67), não significa que as finalidades humanas sejam impostas universalmente a cada cidadão, posto que ética não é algo que se impõe. Cada um terá de realizar por si mesmo a escolha de seus valores e ideais, praticando assim a auto-ética. Não obstante, Estado e Sociedade não podem se omitir no cumprimento de suas funções, permitindo a utilização irracional dos recursos naturais sem nenhum compromisso com a sustentabilidade do planeta, assistindo passivamente a submissão das presentes e futuras gerações a um estado de carência que inevitavelmente conduzirá à extinção de todas as formas de vida.

Em busca de um novo paradigma para a justiça ambiental, todos os esforços devem ser potencializados no interior dos sistemas forjados pela vida em sociedade, de modo a construir soluções para os urgentes problemas ecológicos. Nesse contexto, o sistema jurídico, e especialmente o tributário, pode exercer importante protagonismo, influenciando positivamente na preservação ambiental, mediante a edição de normas jurídicas tributárias indutoras de comportamento ambiental situadas no subsistema constituído pela afluência dos princípios constitucionais tributários e ambientais.

2 INCLUSÃO DA VARIÁVEL AMBIENTAL NA TRIBUTAÇÃO

Todo trabalho científico deve estar atento à necessidade de se estabelecer uma conexão de saberes, pois ninguém faz ciência isoladamente. Eventuais recortes efetivados para estudos

localizados são necessários, mas devem ser tratados exclusivamente como estratégias metodológicas que permitirão visualizar a completude do objeto com maior precisão e profundidade.

Essa realidade não se dissolve no campo da investigação jurídica, onde se reconhece que o sistema é unitário, embora composto por diversos ramos ou ciências autônomas, que nunca perdem suas conexões, mesmo que umas delas sejam mais intensas e outras mais tênues. Nessa perspectiva, a tributação oferece um rico universo de possibilidades para inclusão da variável ambiental, de modo que as normas jurídicas tributárias, imantadas pelos valores e princípios constantes do sistema constitucional de proteção ambiental por força de um diálogo construtivo, ganhem potencialidade como instrumento normativo para indução de comportamentos favoráveis à proteção ambiental por parte dos contribuintes.

Uma articulação de princípios nessas áreas do conhecimento se faz necessária a bem do cumprimento do preceito constitucional que impõe ao Estado e à Sociedade a responsabilidade de defender e preservar o meio ambiente, com a finalidade de assegurar a sua sustentabilidade presente e futura.

2.1 ARTICULAÇÃO PRINCIPIOLÓGICA

Torna-se cada vez mais premente a necessidade de aprofundar os debates que convergem para a temática da proteção ambiental, especialmente aqueles que procuram coordenar medidas e reunir esforços no sentido da efetivação do comando constitucional que impõe ao poder público e à coletividade o dever de defender o meio ambiente e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, de modo a atender ao que dispõe o artigo 225, da Constituição da República Federativa do Brasil.

O preceito constitucional referenciado estabelece que Estado e Sociedade devem construir instrumentos eficazes para a proteção ambiental, competindo-lhes promover uma articulação das mais diferentes áreas do conhecimento científico, superando aparentes contradições e incompatibilidades dos sistemas, a fim de alcançar o propósito maior almejado pelo legislador constituinte. Nesse esforço intelectual, não se pode negar aprioristicamente nenhuma possibilidade de convivência entre os diversos ramos do conhecimento, mas ao contrário, há de se reconhecer as identidades que possam entrelaçá-los, tarefa que se torna um pouco mais amena ao jurista quando opera no horizonte de um mesmo sistema, qual seja, aquele instaurado pela Constituição da República Federativa do Brasil em vigor.

O desafio que se apresenta tem origem na necessidade de se promover uma conjunção entre o direito tributário e o direito ambiental, dois ramos autônomos da ciência jurídica, que embora situados no campo do direito público, conforme clássica divisão didática do Direito, guardam particularidades aparentemente inconciliáveis. Nesse desiderato, urge reconhecer suas identidades bem como solucionar aparentes incompatibilidades entre seus institutos, de modo a revelar as possibilidades de utilização da tributação como forma de proteção ambiental.

Tôrres (2005, p. 98) observa que, no plano constitucional, a relação entre Estado e ambiente "é definida a partir de normas de competência atributivas do dever de preservação e controle sobre ações públicas e particulares que tenham algum potencial de dano ou prejuízo". Nessa perspectiva, o legislador brasileiro possui um vasto campo de possibilidades para eleição de políticas públicas nas quais novos instrumentos de proteção ambiental poderão ser gestados a partir da premissa do estímulo ou desestímulo de determinadas atividades econômicas, materializando o que Schoueri (2005, p. 235) denomina de *normas tributárias indutoras em matéria ambiental*.

Nessa perspectiva, a tributação surge como uma aliada privilegiada da proteção ambiental, exatamente porque referida função estatal acompanha o fluxo da atividade econômica, reconhecido que o Estado não possui o monopólio da produção de riquezas, que fora relegada preponderantemente à iniciativa privada, pelo princípio da livre iniciativa, em cuja seara os recursos para a consecução das finalidades públicas são captados. Para além dessa constatação, observa-se que a tributação encontra-se cada vez mais entrelaçada com os direitos fundamentais da pessoa

humana, porquanto não se pode negar que a concretização destes, em grande proporção, depende de recursos advindos da receita tributária, como observa Costa (2009, p. 4):

> Consideramos importante remarcar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à *adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais*. De fato, universalmente vem se afirmando uma *visão humanista da tributação*, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

Assim como escrevem Orlando e Gudiño (2009, p. 79) observam, "a velocidade do desenvolvimento econômico impõe que os recursos naturais sejam utilizados em volumes exponenciais, o que, invariavelmente, implica desequilíbrios ambientais", circunstância que evoca e sobreleva o conceito de desenvolvimento sustentável, diante do reconhecimento de que o atendimento das necessidades presentes não pode comprometer as das gerações futuras.

Na medida em que se compreende essa realidade torna-se imperativa uma tomada de consciência no sentido de que o processo de desenvolvimento não pode seguir o seu curso sem a interferência de alguns mecanismos de controle que operem na base de sua externalidade, seja positiva ou negativa, entendida esta categoria com assento no Direito Econômico como "custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou" (SCHOUERI, 2005, p. 236).

No domínio ambiental, geralmente a externalidade negativa resulta da materialização das atividades poluidoras, num movimento que favorece economicamente o causador do dano, que poderá praticar preços mais competitivos no mercado, por exemplo, ampliando assim a sua lucratividade, com a transferência do passivo ambiental para a coletividade. Por outro lado, a externalidade positiva pode se fazer presente quando uma empresa exige de seus fornecedores a observância de boas práticas ambientais, o que nem sempre pode resultar em aumento de sua lucratividade, concluindo Schoueri (2005, p. 236) que:

> Um e outro caso podem contrariar os interesses da coletividade. No caso da externalidade negativa, seu acobertamento por meio do repasse à coletividade implica aumento da atividade indesejada. A externalidade positiva, por outro lado, não recompensando seu gerador, pode não motivar à prática de interesse coletivo. Surge, assim, a necessidade da intervenção do Estado, para corrigir ambas as distorções.

Denota-se, portanto, nessa linha de compreensão, que o princípio da obrigatoriedade da intervenção estatal em matéria ambiental encontra-se configurado na Constituição Federal Brasileira, não apenas pelas medidas enunciadas nos incisos I a VII, do § 1º, do artigo 225, mas também por meio do inciso VI, do artigo 170, que contribui para o esboço da ordem econômica, reverenciando a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e seus processos de elaboração e prestação.

Esse tratamento diferenciado em função do impacto ambiental dos produtos e serviços autoriza, desenganadamente, a inclusão na legislação tributária das normas indutoras em matéria ambiental, estimulando condutas que resultem na defesa e preservação ambiental e desestimulando outras em sentido contrário.

Compreende-se, portanto, que a materialização do desenvolvimento com sustentabilidade exige mesmo um repensar do próprio conceito de *desenvolvimento*, que não pode se restringir ao aspecto econômico, devendo contemplar outras perspectivas no plano social, político e cultural, a fim de assegurar "um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam", de acordo com a concepção de Sen (2010, p. 16), que acentua:

> [...] a industrialização, o progresso tecnológico ou a modernização social podem contribuir substancialmente para expandir a liberdade humana, mas ela depende também de outras influências. Se a liberdade é o que o desenvolvimento promove, então existe um argumento fundamental em favor da concentração nesse objetivo abrangente, e não em algum meio específico ou em alguma lista de instrumentos especialmente escolhida. Ver o desenvolvimento como expansão de liberdades substantivas dirige a atenção para os fins que o tornam importante, em vez de restringi-la a alguns dos meios que, *inter alia*, desempenham um papel relevante no processo.

Torres (2005, p. 26) atenta, contudo, para a dificuldade de a justiça ambiental optar entre a solução de garantir o desenvolvimento ou distribuir os bens e os malefícios entre os cidadãos, anotando que:

> O problema se agrava quando se traz ao debate a natureza da justiça tributária, que, sendo distributiva, e não redistributiva, pode tornar o rico menos rico mas não pode melhorar a situação do pobre, assunto objeto da justiça orçamentária; daí a insuficiência, por exemplo, do princípio do poluidor-pagador, que necessita ser complementado pela discussão sobre os incentivos fiscais, item da despesa pública.

Passemos à análise de alguns princípios que informam referidos ramos jurídicos, sem perder de vista uma abordagem que privilegia a experiência nacional, a partir da Constituição Federal, buscando identificar a transversalidade da tributação com o meio ambiente, a fim de circunscrever o subsistema de convivência das normas tributárias indutoras de comportamento ambiental.

2.1.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

Sarlet e Fensterseifer (2014, p. 19) escrevem que os princípios em matéria ambiental podem possuir fontes normativas no direito internacional público, no direito constitucional positivo interno e na legislação infraconstitucional interna, sendo que desde a Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano (1972), a legislação internacional ambiental começou a exercer forte influência sobre as legislações internas, que passaram a incorporar sistematicamente aquelas diretrizes. Nessa linha de argumentação, pode-se afirmar, assim como faz Fiorillo (2003, p. 24) que a identificação de princípios no meio ambiente se dá pelo conhecimento de duas espécies de política, quais sejam, uma Política Global do Meio Ambiente e outra Política Nacional do Meio Ambiente, as quais devem ser coordenadas de forma que esta última seja capaz de dar concretude àquela outra no plano interno.

Não se pretende estabelecer um inventário exaustivo de todos esses princípios, tendo em vista os objetivos deste trabalho, razão pela qual serão prestigiados aqueles que possuem maior potencialidade de diálogo e interação com os princípios da tributação plasmados no sistema tributário nacional, registrando-se que na doutrina especializada impera um enorme dissenso acerca da enumeração dos princípios ambientais presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

2.1.1.1 PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO

Relaciona-se com o estabelecimento de ações integrativas por parte do Estado e da Sociedade para defesa e preservação do meio ambiente, cujos atores receberam a tarefa concernente à concepção, proposição e efetivação de políticas públicas favoráveis à proteção ambiental, nos campos preventivo ou repressivo. No plano estatal, essa diretriz principiológica reclama o exercício das competências legislativas e materiais para formulação de condutas defensivas e conservacionistas, a partir do reconhecimento da essencialidade do meio ambiente ecologicamente equilibrado, condição fundamental à sadia qualidade de vida. Espraiando-se no

contexto social, este princípio lança luzes nas consciências dos cidadãos, conclamando-os ao exercício da ética do sujeito responsável, aguçando assim seus valores morais, pois sem eles a conservação, ainda que seja alcançada pelas ações estatais isoladas, não se mantém.

Não se pode mais conceber a relação homem-natureza como uma relação entre *sujeito-objeto*, que deve dar lugar a uma nova relação do tipo *sujeito-sujeito*, como proclama Boff (1999, p. 95):

> Experimentamos os seres como sujeitos, como valores, como símbolos que remetem a uma realidade frontal. A Natureza não é muda. Fala e evoca. Emite mensagens de grandeza, beleza, perplexidade e força. O ser humano pode escutar e interpretar esses sinais. Coloca-se ao pé das coisas, *junto* delas e a elas sente-se unido. Não existe, coexiste com todos os outros. A relação não é de domínio sobre, mas de convivência. Não é pura intervenção, mas inter-relação e comunhão.

Nota-se que o referido princípio guarda profunda relação com o conceito de democracia participativa, na medida em que conclama a todos os cidadãos à promoção de uma integração comunitária, em permanente sintonia com o Poder Pública, com o propósito de canalizar esforços em prol da tutela do meio ambiente.

2.1.1.2 PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

De acordo com o Relatório Nosso Futuro Comum (1987), da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas, desenvolvimento sustentável é "aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades" (SARLET; FENSTERSEIFER, 2014, p. 90). Decorre do reconhecimento de que os recursos naturais são finitos e sua utilização para suprimento das necessidades atuais devem ser racional, para não privar as gerações futuras dessas mesmas utilidades. Não se trata de impor censuras ao desenvolvimento, que é direito inalienável do ser humano, mas de acrescentar-lhe responsabilidade social, pugnando pelo respeito à capacidade de uso do meio ambiente.

Contudo, o conceito de desenvolvimento sustentável transcende a noção de crescimento econômico, para fomentar a construção de uma cidadania ambiental, como argumenta Montero (2014, p. 156):

> A cidadania ambiental deverá estar fundamentada numa nova forma de educação, que parte da premissa de que o ser humano deverá ter uma relação de harmonia com a natureza, direcionada pela ideia de responsabilidade e de solidariedade para com o outro – as espécies que habitam o planeta e as futuras gerações. O desenvolvimento do ser humano, nas suas distintas dimensões, deverá estar orientado pelo respeito à sustentabilidade ambiental – prudência ecológica.

Significa dizer que o princípio do desenvolvimento sustentável deve orientar as condutas públicas e privadas, vinculando suas ações de modo a garantir um desenvolvimento econômico como expressão da própria liberdade da pessoa humana, que jamais poderá ser privada dos bens sociais básicos necessários a uma existência digna, dentre eles o direito a uma saudável qualidade de vida.

2.1.1.3 PRINCÍPIOS DA PRECAUÇÃO E DA PREVENÇÃO

Há uma proximidade conceitual entre esses dois princípios, de modo que poderão ser tratados conjuntamente, embora alguns autores entendam que se as expressões são sinônimas. Pode-se afirmar que a distinção está situada no campo do prévio conhecimento científico ou não a respeito das possíveis consequências para o meio ambiente do uso de determinada substância, tecnologia ou da prática de um ato. Havendo esse prévio conhecimento, fala-se em princípio da

prevenção, não o havendo refere-se ao da precaução, justificando em ambos os casos o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

O princípio da precaução, no dizer de Sarlet e Fensterseifer (2014, p. 164), assume a posição de "uma espécie de princípio da prevenção qualificado ou mais evoluído" abrindo caminho "para uma nova racionalidade jurídica, mais abrangente e complexa, vinculando a ação humana presente a resultados futuros". Na dúvida ou incerteza científica a respeito da segurança da ação face ao meio ambiente, há de se ter cautela para evitar possíveis agressões a todas as formas de vida no planeta, enquanto não se constrói um ambiente de segurança mediante instrumentos técnicos e científicos eficazes.

Mas é possível que já se tenha a certeza de que determinada conduta produzirá danos ao meio ambiente, de acordo com constatação científica prévia, circunstância que impõe a prática de medidas de prevenção para proteção ambiental. Não é incomum, contudo, a articulação simultânea dos dois princípios, quando alguma incerteza científica ainda possa existir no caso concreto.

2.1.1.4 PRINCÍPIO DA FUNÇÃO AMBIENTAL DA POSSE E DA PROPRIEDADE

Por meio deste princípio geral do Direito Ambiental, os valores e direitos ecológicos passam a conformar o conteúdo do direito de propriedade "com uma nova carga de deveres e obrigações correlatas ao seu exercício" (SARLET; FENSTERSEIFER, 2014, p. 104), direcionando-o no sentido do cumprimento das finalidades econômicas e sociais, de modo que sejam preservados a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas, consoante previsão do artigo 1.228, §1º, do Código Civil de 2002. Sob essa nova perspectiva com assento constitucional, o direito de propriedade absorve alguns deveres que limitam o seu exercício em nome de um bem maior que interessa a toda coletividade.

Essa diretriz principiológica resgata o próprio conteúdo da solidariedade, demonstrando que na trindade *Liberdade, Igualdade, Fraternidade* existe um juízo de complementaridade e que sua finalidade principal se realiza neste último conceito. Evoca-se o sentido da unicidade do planeta, que por isso pode ser comprometido irremediavelmente pelo uso inadequado e irracional do direito de propriedade, quando exercido sem atenção ao sentido ético da alteridade, desprezando o proprietário ou gestor o cultivo de sentimento de preocupação com as demais formas de vida, em detrimento das presentes e futuras gerações.

2.1.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Do mesmo modo que o Direito Ambiental, também o Direito Tributário encontra-se estruturado por uma rede de princípios. Na realidade brasileira, a Constituição Federal contempla diversos desses princípios no título que cuida da tributação e do orçamento público, constituindo assim o sistema tributário nacional, mas em outras passagens do texto constitucional pode-se defrontar com outros preceitos que se relacionam com a mesma temática.

Seguindo a mesma metodologia, não se há de inventariar todos esses princípios, mas apenas destacar aqueles com maior capacidade de interação como os princípios do Direito Ambiental selecionados anteriormente. Convém esclarecer, ainda, que não se pretende analisar todas as nuances dos princípios aqui selecionados, ressaltando-se apenas que inexistem garantias absolutas, de modo que o próprio texto constitucional se encarrega de estabelecer algumas exceções à aplicabilidade dos mesmos princípios.

2.1.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Decorrente do princípio geral da legalidade, que se situa dentre os direitos e garantias fundamentais na constituição brasileira, o princípio da legalidade tributária possui importante significado no sistema tributário nacional, prescrevendo que a competência tributária conferida às entidades federativas pela própria Constituição somente poderá ser exercida por meio de lei.

Referido princípio assume a forma de uma das limitações ao poder de tributar, convertendo uma relação de poder originária na soberania estatal numa relação jurídica.

A norma jurídica que exercita a competência tributária das entidades federativas regula o comportamento humano consistente, no dizer de Ataliba (2013, p. 23), em "levar dinheiro aos cofres públicos". Dessa ordem de ideia resulta a impossibilidade do exercício do poder de tributar por meio de instrumento diverso da norma jurídica instituidora da hipótese de incidência tributária, com as características exigidas pelo texto constitucional, observando-se eventuais ressalvas, bem como nos termos da legislação complementar pertinente.

Conforme escreve Carvalho (2013, p. 300):

> O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.

Resta evidente que qualquer instituição, majoração ou mesmo redução ou extinção de tributos haverá de observar o princípio da legalidade tributária restrita.

2.1.2.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Da mesma forma que a legalidade tributária, este princípio, também denominado de princípio da isonomia tributária, possui um correspondente de ordem geral no conjunto dos direitos e garantias fundamentais previstos no artigo 5º da Constituição Federal. A igualdade tributária, de seu turno, proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo-se também qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Esse comando constitucional dirige-se tanto ao legislador quanto ao intérprete da norma tributária. No primeiro caso, o preceito requer a afirmação da igualdade na lei, concitando o legislador a observar cuidadosamente os critérios de discrime utilizados para estabelecer tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes, de modo que referido tratamento se dê "em razão dessa diferença, ou seja, que o tratamento diferenciado tenha relação com o critério discriminante eleito" (CARVALHO, 2013, p. 287). No que se refere ao intérprete ou aplicador da norma tributária, evoca-se uma igualdade perante a lei, exigindo-se desses atores um esforço exegético que prestigie a força normativa do preceito constitucional, reconhecendo-se, contudo, que referido espaço para a autoridade administrativa é bastante restrito, tendo em vista que a cobrança tributária se realiza mediante atividade administrativa plenamente vincula, restando apenas ao Poder Judiciário um ambiente mais confortável para análise da compatibilidade vertical da legislação tributária em razão do princípio da igualdade.

2.1.2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA

Embora comumente denominado de princípio da capacidade contributiva do contribuinte, a Constituição Federal optou pela invocação da "capacidade econômica" para deixar marcado que, na graduação dos impostos, deve-se levar em conta a verdadeira força econômica do contribuinte, afastando possíveis ficções que possam desviar o aplicador da norma da premissa econômica. Saliba (2005, p. 243) explica que: "A aplicação desse princípio mantém o devido perfil que o contribuinte deve ter, na qualidade de cidadão digno, que tem garantido seu reconhecimento como membro de uma sociedade livre e justa".

Percebe-se que referido princípio está diretamente relacionado com a busca da justa medida da tributação por meio dos impostos, com fortes componentes da solidariedade como valor

supremo, de forma a permitir uma harmoniosa convivência entre direitos e deveres do contribuinte, estabelecendo assim os contornos de uma cidadania fiscal. Para Ribeiro (2003, p. 61) esse princípio "representa não só um limite negativo que exclui os fatos que não revelam manifestação de riqueza, como constitui critério indispensável para a repartição da carga tributária pelos cidadãos".

2.1.2.4 PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Para compreensão desse princípio aplicável a todos os tributos, deve-se ter como referência o conceito de confisco, cujo instituto foi adotado no sistema constitucional brasileiro com finalidade punitiva. Saliba (2005, p. 252) pontua que a natureza jurídica do confisco "é sancionatória, para penalizar pessoas que ao descumprirem determinadas leis, sofrerão um constrangimento em face de seu patrimônio, ou seja, terão uma retirada coercitiva de algo que lhes pertença". Logo se percebe que a impossibilidade de conciliação desse instituto com a atividade de tributação, tendo em vista que tributo não pode ser instituído como forma de sanção de ato ilícito.

Não se nega que a aplicabilidade desse princípio oferece dificuldades, recomendando-se sua avaliação em cada caso concreto, até porque não existe uma alíquota limite a partir da qual se possa afirmar que o tributo assumiu natureza confiscatória. Um tributo pode ter alíquota elevada, mas nem por isso significa que esteja sendo utilizado com efeito de confisco, pois não é incomum constatar numa cobrança elevada apenas a manifestação do efeito extrafiscal de determinado tributo.

Em essência, a proibição de se utilizar tributo com efeito de confisco assume um caráter axiológico de exigência de razoabilidade, evidenciando que há limites para a imposição de um crédito tributário, não podendo este anular a propriedade privada. Esse critério informativo deve direcionar não só os trabalhos legislativos, mas igualmente as atividades dos agentes públicos na aplicação da norma, sujeitando-se em qualquer caso ao controle de legalidade e legitimidade pelo Poder Judiciário.

3 INCLUSÃO DA VARIÁVEL AMBIENTAL NA TRIBUTAÇÃO

A inclusão da variável ambiental na tributação não pode seguir um modelo único, porque deve se ajustar à realidade jurídica de cada país, amoldando-se especialmente à sua conformação constitucional. Na realidade brasileira, onde o sistema tributário nacional encontra-se completamente encartado na Constituição Federal, toda e qualquer iniciativa nesse sentido deve ter como ponto de partida essa perspectiva constitucional.

Com essa tarefa pretende-se descortinar objetivos que não representem necessariamente a instituição de novos tributos, tendo em vista que a carga tributária imposta aos contribuintes nacionais já se afigura extremamente elevada. Para alcançar o desiderato perseguido, o caminho mais adequado parece ser a realização de um processo de imantação das competências tributárias das entidades federativas pelos valores ambientais, de modo que as normas jurídico-tributárias editadas no exercício daquelas competências possam induzir comportamentos favoráveis à proteção ambiental aos contribuintes, estimulando boas práticas ambientais ou inibindo más condutas nesse sentido. Por outro lado, é fundamental que o Poder Público garanta o investimento dos recursos obtidos com a tributação ambiental na efetiva proteção do meio ambiente, o que pode ser alcançado por meio de um processo de vinculação de receitas tributárias, evitando que os créditos tributários originários de tributos ambientais sejam aplicados em finalidades diversas, desvirtuando sua finalidade legal.

3.1 INDUÇÃO DE COMPORTAMENTO AMBIENTAL POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO

A norma tributária assume a forma de um instrumento jurídico utilizado pelo Estado para imposição de uma dever jurídico ao sujeito passivo obrigando-o à entrega de determinada quantia em dinheiro, sempre que o contribuinte realizar a hipótese de incidência prevista na norma. Essa obrigação é denominada *principal* e se consubstancia numa obrigação de dar coisa certa. Entretanto,

existe outra modalidade de obrigação tributária, denominada de *acessória*, que consiste nos deveres de fazer ou não fazer alguma coisa no interesse na arrecadação e fiscalização do tributo, de modo que o descumprimento deste dever implica na imposição de uma penalidade pecuniária ao infrator.

Essa particularidade da norma jurídica tributária revela que as duas modalidades de obrigação podem ser utilizadas como forma de indução de comportamento do sujeito passivo com vista ao cumprimento do preceito constitucional que conferiu ao estado e à coletividade os deveres de defesa e preservação do meio ambiente, desde que referida estrutura normativa contenha uma motivação constitucional relacionada a essa aspiração. Essa atividade estatal encontra respaldo nos novos paradigmas adotados pelo poder constituinte que produziu a constituição em vigor, confirmando a assertiva de Fiorillo (2014, p. 977) de que:

> "[...] a arrecadação de quantia em dinheiro por parte do Estado haverá de se dar necessariamente, tendo em vista o chamado *interesse público*, sendo certo e correto afirmarmos que o Estado, nesse sentido, não tributa nem poderá fazê-lo licitamente apenas e tão somente para enriquecer".

A função indutora na tributação, incidindo diretamente na formação da vontade do contribuinte, aparece como instrumento para buscar objetivos concretos do poder público, especialmente de natureza político-econômica, como é o caso da defesa do meio ambiente, assim como previsto no capítulo que regula a ordem econômica na constituição brasileira. Significa dizer que uma atividade lícita cuja realização possa causar impactos negativos ao meio ambiente pode ser desestimulada pelo aumento da carga tributária, mediante variação de alíquotas ou progressividade, ou imposições de deveres de fazer ou não fazer, cujo descumprimento resultará na imposição de penalidades. Do mesmo modo, a legislação tributária pode ser instrumentalizada para estimular boas práticas ambientais, por meio de incentivos fiscais, conferindo-se um tratamento fiscal mais favorável àqueles contribuintes que adotarem determinados comportamentos previamente escolhidos pelo poder público.

Releva observar que a função indutora na tributação somente tem lugar quando se tratar de atividades lícitas causadoras de impactos negativos ao meio ambiente, enquanto na ilicitude a reprovação normativa deve ser feita por outros meios, administrativos ou penais, tendo em vista que na hipótese de incidência da norma tributária não comporta ato ilícito.

Outro aspecto a ser considerado é que a função indutora da norma tributária deve atuar no intervalo entre a instituição da hipótese de incidência e a constituição do crédito tributário, porque após esta última fase a temática passa a ser objeto do direito financeiro. Dessa maneira, o estabelecimento de algum objetivo ambiental atinente à repartição de receita tributária somente assume importância para o direito tributário nos casos de tributos de arrecadação vinculada, quando sua instituição encontra-se afetada previamente a uma determinada finalidade ambiental. Portanto, a variável ambiental deve ser predeterminada por ocasião da regulamentação da competência tributária, e não na fase da destinação da receita captada.

É por essa razão que algumas iniciativas, embora comumente tratadas como formas de tributação ambiental, a exemplo do ICMS Ecológico, a rigor não o é em seu sentido mais restrito, porque essa categoria opera na fase da repartição da receita tributária, momento posterior ao intervalo acima demarcado, sem qualquer potencialidade para induzir comportamentos favoráveis à proteção ambiental nos respectivos contribuintes. O ICMS Ecológico, que nem por isso deve ser descartado como instrumento de proteção ambiental (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 155), refere-se a critérios de destinação de parcela da receita do ICMS pelos Estados aos Municípios, na forma e proporção que dispuser a lei estadual, conforme autorização contida no artigo 158, inciso II, da Constituição Federal, cuja prática vem sendo gradativamente ampliada no país, a partir da experiência pioneira realizada pelo Estado do Paraná, no ano de 1991.

3.2 VINCULAÇÃO DE RECEITA NA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Parte fundamental nesse processo de inclusão da variável ambiental na tributação deve ser a construção de mecanismos que assegurem a aplicação dos recursos captados em função dessa modalidade de tributação em ações efetivas de defesa e proteção ambiental. Caso contrário, todos os esforços desenvolvidos nessa vertente serão inúteis, caindo no vazio por falta de resultados práticos para a efetivação do comando constitucional. Nessa linha de reflexão, o processo de imantação do sistema tributário nacional com os valores ambientais não pode ser visto como apenas mais uma fonte de obtenção de recursos para aplicação em finalidades diversas da proteção ambiental.

Um mecanismo que pode assegurar uma eficiente aplicação dos recursos obtidos com essa prática na finalidade ambiental é a vinculação de receitas tributárias originárias da tributação ambiental. Para assegurar essa vinculação plenamente em todo sistema tributário nacional faz-se necessária uma reforma constitucional que amplie as hipóteses de vinculação de receita dos impostos, hoje limitada às exceções previstas no artigo 167, inciso IV e § 4º, da Constituição Federal. Como se observa, essa necessidade existe apenas em relação aos impostos, nos quais prevalece a regra geral proibitiva da vinculação de receitas, cláusula inexistente para as demais espécies tributárias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cada vez mais se evidencia a necessidade de uma conexão de saberes para que Estado e Sociedade possam cumprir com eficiência o comando constitucional que lhes impõe o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Esse esforço científico passa pela necessidade de superação de aparentes antinomias principiológicas no espaço de convivência entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, para que se possa estabelecer um profícuo diálogo entre esses dois ramos jurídicos, com objetivo de potencializar o verde na tributação por meio de um processo de imantação das normas tributárias pelos valores ambientais.

As sucessivas agressões ao meio ambiente, resultado de uma visão equivocada da sociedade industrial, focada exclusivamente no suprimento das necessidades humanas, ampliam a cada dia os riscos para todas as formas de vida e revelam uma angustiante ausência de compromisso com a conservação do planeta. Essa incômoda constatação evoca a necessidade de se construir uma nova ética ambiental que seja capaz de induzir a prática de bons hábitos na relação do ser humano com o seu entorno natural. Em busca desse novo paradigma para a justiça ambiental, todos os esforços devem ser empreendidos no interior da vida em sociedade, numa constante articulação dos mecanismos de controle, especialmente no plano do sistema jurídico.

Nesse caminho, a tributação se torna um instrumento com significativa potencialidade para influenciar positivamente a conduta humana na preservação ambiental, especialmente quanto o Estado passa a utilizar adequadamente as normas tributárias indutoras de comportamento ambiental, circunscrevendo um subsistema originário da intersecção dos princípios tributários e ambientais. É nesse ponto que se promove a inclusão da variável ambiental na tributação, fazendo com que as normas tributárias, imantadas pelos valores e princípios constitucionais de proteção ambiental, passem a irradiar referidos preceitos fomentando a ética do sujeito responsável.

Convém observar, entretanto, que nesse processo de imantação das normas tributária pelos valores ambientais não se pode seguir um modelo único, tendo em vista que se deve dar atenção à realidade jurídica de cada país, especialmente sua conformação constitucional. Por conta disso, há de se ter cautela na importação de soluções gestadas sob diferentes modelos jurídicos, evitando-se uma recepção acrítica desses modelos no plano jurídico nacional, especialmente porque o sistema tributário brasileiro encontra-se perfeitamente encartado na Constituição Federal.

Nessa linha de compreensão, a inclusão da variável ambiental no sistema tributário nacional deve adotar um modelo que não represente apenas mais uma forma de tributação, pois os contribuintes já se encontram sobrecarregados por uma excessiva carga tributária. É evidente que a

questão não se resolve simplesmente com a instituição de novos tributos para serem rotulados de *tributos verdes*, elevando ainda mais a carga tributária, mesmo que o produto dessa arrecadação seja vinculado à causa ambiental. Do mesmo modo, boas iniciativas como o ICMS Ecológico perdem totalmente o sentido se a fração destacada da arrecadação do referido tributo estadual não for aplicada nas finalidades que justificaram sua instituição.

Tendo em vista a realidade brasileira, pode-se afirmar que a função indutora na tributação deve atuar no intervalo entre a instituição da hipótese de incidência tributária e a constituição do respectivo crédito tributário, tendo por objeto apenas atividades lícitas causadoras de impactos negativos ao meio ambiente. Portanto, a inclusão da variável ambiental na tributação deve ser feita como forma de regulamentação da competência tributária das entidades federativas, o que pode ocorrer em qualquer uma das modalidades de obrigações tributárias, incentivando ou desestimulando condutas dos contribuintes no interesse da proteção ambiental. Finalmente, é fundamental que se estabeleça mecanismos para assegurar a aplicação das receitas auferidas com essa prática em favor da defesa e da proteção ambiental, medida que poderá ser alcançada com a previsão de vinculação de receitas tributárias, exigindo-se reforma constitucional para ampliação dessas possibilidades em relação aos impostos.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOFF, Leonardo. **Saber cuidar: ética do humano, compaixão pela Terra**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses**, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

EDGAR, Morin, et al. **Ética, solidariedade e complexidade**. São Paulo: Palas Athena, 1998.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.

JAMIESON, Dale. **Ética & meio ambiente: uma introdução**. Tradução de André Luiz de Alvarenga. São Paulo: Editora SENAC, 2010.

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

NINIS, Alexandra Bortoni; BILIBIO, Marco Aurélio. Homo sapies, homo demens e homo degradandis: a psiquê humana e a crise ambiental. **Psicologia & Sociedade**, 2012, 24(1), 46-55.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma e GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos Tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção ao Meio Ambiente: uma análise crítica. *In:* ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (org.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Princípios de direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. MOTTA, Laura Teixeira (trad.). São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

TÔRRES, Heleno Tavares. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados "tributos ambientais". *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira Tôrres (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.