

**Tributação Ambiental:
a potencial contribuição da relação entre Direito Ambiental e Direito Tributário**

**Environmental taxation:
the potential contribution of the relationship between Environmental Law and Tax Law**

Leonardo Papp

Resumo: O presente artigo tem como tema a *tributação ambiental*, com o objetivo de apresentar uma breve contextualização de pontos de contato entre Direito Ambiental e Direito Tributário, partindo do pressuposto da premissa de que se trata de uma relação de influência recíproca. Pode-se identificar, de um lado, que a tributação ambiental se revela uma importante ferramenta para a concretização dos objetivos do Direito Ambiental, ou seja, o desenvolvimento sustentável em todas as suas dimensões (ecológica, econômica, cultural e social). De outra parte, a tributação ambiental também permite promover a reinserção da discussão de questões éticas no Direito Tributário, contribuindo para a superação do perfil meramente tecnicista e arrecadatário que o caracterizou desde o seu surgimento.

Palavras-chave: Tributação ambiental; Direito Ambiental; Direito Tributário.

Abstract: This article is subject to environmental taxation, with the aim of presenting a brief overview of points of contact between Environmental Law and Tax Law, assuming the premise that it is a relationship of reciprocal influence. It's possible to identify, on the one hand, that environmental taxation reveals an important tool for achieving the goals of environmental law, in other words, the sustainable development in all its dimensions (ecological, economic, cultural and social). On the other hand, environmental taxation also allows to promote the reintegration of the discussion of ethical issues in Tax Law, contributing to overcome the profile revenue collection and technician since its beginning.

Key-words: Environmental taxation; Environmental Law; Tax Law.

1. Introdução

O presente artigo tem como tema central a denominada *tributação ambiental*, a qual será investigada com o objetivo de apresentar uma breve contextualização de possíveis pontos de contato entre Direito Ambiental e Direito Tributário, partindo da premissa de que se trata de uma relação de influência recíproca. Obviamente que não se pretende esgotar o assunto,

mas apenas fomentar o debate acerca da possível contribuição do Direito Ambiental para o aprimoramento do Direito Tributário e vice-versa, a partir de uma investigação bibliográfica, que utilizará, preponderantemente, o método hipotético-dedutivo.

Para tanto, no primeiro tópico do texto, será descrito um breve panorama do surgimento histórico e do desenvolvimento teórico do Direito Ambiental, a partir do que serão apresentadas algumas características que marcam essa nova disciplina jurídica especializada (tendência à interdisciplinaridade, necessário enfrentamento de questões éticas, amplitude de seu objeto) e seus princípios norteadores (Poluidor Pagador e Protetor Recebedor). Com base nesse contexto, será pontuada a potencial contribuição que os instrumentos de tributação podem oferecer como técnica destinada à consecução dos objetivos da legislação ambiental.

Já o segundo tópico do texto trilha o sentido inverso, partindo da análise de algumas características decorrentes do surgimento histórico e do processo de desenvolvimento teórico do Direito Tributário (reducionismo metodológico, caráter tecnicista, isolamento interdisciplinar, base positivista), identificando-se a necessidade de superá-las/revisá-las, a fim de que o ordenamento jurídico-tributário disponha do ferramental necessário para apreender os desafios da contemporaneidade. A partir desse cenário, será destacada a necessidade de retomar a dimensão ética nos estudos e na produção legislativa relativa à tributação, despontando a questão ambiental como uma oportunidade para que se caminhe nessa direção.

Uma vez contextualizada a influência recíproca entre Direito Ambiental e Direito Tributário, no terceiro tópico será apresentado um breve panorama da legislação pátria quanto ao tema, destacando a extrafiscalidade (em seu novo perfil, influenciado pela noção de sustentabilidade) como uma das categorias mais propícias a fundamentar instrumentos de tributação ambiental. Também nessa parte do trabalho serão apresentados alguns exemplos de tributos já previstos no ordenamento jurídico brasileiro, nos quais se pode identificar, em alguma medida, a utilização de técnicas tributárias voltadas à promoção do desenvolvimento sustentável.

Por fim, nas “Considerações Finais”, serão resumidamente retomados os principais temas abordados durante o desenvolvimento do texto, sistematizando-os, de modo a apontar para futuras discussões no que concerne à relação entre Direito Ambiental e Direito Tributário.

2. A tributação no Direito (Socio)Ambiental

Não obstante esteja cada vez mais consolidada nas diversas agendas (política, social, econômica, jurídica) da sociedade, não se afigura despropositado afirmar que a preocupação relacionada à proteção do meio ambiente é um tema recente em termos históricos. Somente a partir da década de 60 do século passado, inserida num cenário de grande ebulição (política, social, cultural, etc.), começa a tomar corpo um novo olhar sobre as questões ambientais. Tratava-se de um novo ecologismo que, segundo noticia Antônio Carlos Diegues (2002, p. 39), pautava-se num “[...] movimento de ativistas que partiam de uma crítica da sociedade tecnológico-industrial (tanto capitalista quanto socialista), cerceadora das liberdades individuais, homogeneizadora das culturas e, sobretudo, destruidora da natureza”.¹

No plano internacional, mais especificamente na Organização das Nações Unidas (ONU), um dos marcos do surgimento dessa preocupação com o meio ambiente foi a realização da *Conferência das Nações Unidas sobre o Homem e o Meio Ambiente*, realizada em Estocolmo (Suécia), em 1972. Posteriormente, também no âmbito da ONU, foi criada a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, cujos trabalhos resultaram, em 1987, num documento que apresentou propostas para integrar a questão ambiental com o desenvolvimento econômico. Intitulado *Nosso Futuro Comum*, também conhecido como *Relatório Brundtland*, mencionado documento tinha como premissa a noção de *desenvolvimento sustentável*, compreendido como aquele que *satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades*. Nos anos seguintes, a partir dessa premissa, diversas outras Conferências, Tratados e Convenções internacionais foram realizados, consolidando a questão ambiental como uma das principais temáticas no plano internacional.

Este cenário externo influenciou sobremaneira a legislação pátria, criando as bases para o surgimento do *Direito Ambiental* como disciplina jurídica especializada também no Brasil, assim entendido o conjunto de princípios, institutos e normas jurídicas “[...] reunidos por sua função instrumental para a disciplina do comportamento humano em relação ao seu meio ambiente” (MUKAI, 2002, p. 11). Portanto, também o *Direito Ambiental* é disciplina historicamente recente no ordenamento jurídico nacional. Tanto é assim que a doutrina (RODRIGUES, 2005, pp.55-63) identifica o seu surgimento apenas em 1981 (com a edição da Lei Federal n.6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente) e sua consolidação com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (que dedicou um Capítulo

¹ Não se desconsidera que iniciativas relacionadas à proteção dos recursos naturais já existiam em diversos outros momentos da História. Entretanto, a partir desse momento é que se forma a “consciência ambiental” tal como se conhece atualmente, a qual influenciou a inserção do tema “meio ambiente” em diversos campos do conhecimento, inclusive no Direito.

específico para a matéria, em seu art. 225).

Inserido no contexto dos denominados *novos direitos*, o Direito Ambiental apresenta características específicas, que diferenciam seu processo de formação e de desenvolvimento daquele trilhado por outras disciplinas jurídicas tradicionais, considerando-se pertinente, para os objetivos deste trabalho, destacar algumas delas.

Desde o seu nascedouro, o Direito Ambiental se apresenta *interdisciplinar*, ou seja, não nega a sua indissociável relação com as demais disciplinas jurídicas e com outros campos do conhecimento. Muito ao contrário, diversos dos institutos que a legislação ambiental veicula, consubstanciam, na realidade, a apropriação e adaptação de categorias jurídicas originárias de outros ramos do Direito, do que são exemplos as figuras da responsabilidade civil (ambiental) e da licença (ambiental). Noutros termos, conforme leciona Paulo de Bessa Antunes (2002, pp. 29-30), “a relação do Direito Ambiental com os demais ramos do Direito é uma relação *transversal*, isto é, as normas ambientais tendem a se incrustar em cada uma das demais normas jurídicas, obrigando a que se leve em conta a proteção ambiental em cada um dos demais ‘ramos’ do Direito”.

De mais a mais, desde a sua gênese e durante todo o seu desenvolvimento, o Direito Ambiental está fortemente marcado pela *dimensão ética*,² haja vista que a tutela jurídica do meio ambiente permeia e questiona “[...] todo o procedimento moderno de produção e de relação homem-natureza, estando envolvida com o cerne da conflituosidade da sociedade moderna” (DERANI, 2008, p. 63). Na base das normas de Direito Ambiental está a própria superação da visão estritamente utilitarista da relação ser humano-meio ambiente, pautada numa concepção ética que prevaleceu durante séculos, segundo a qual os elementos da natureza seriam tão-somente objetos a serem apropriados e transformados para a satisfação de interesses humanos (individuais). Apenas para mencionar aquele que talvez seja o exemplo mais emblemático dessa implicação ética: no bojo do Direito Ambiental se questiona a própria noção de *personalidade (jurídica)*, tal como tradicionalmente construída pela Ciência (Jurídica), de modo que suas normas alcançam e tutelam também interesses das *futuras gerações* (numa perspectiva alargada do antropocentrismo), ou, para aqueles que adotam um viés ainda mais transformador, atribuindo-se também a não-humanos a qualidade de sujeitos (de direito).

² A delimitação do que se entende por ética é, por si só, um tema que suscita infindáveis discussões. Como conceito operacional, para os fins deste texto, o termo “ética” é adotado numa das acepções apresentadas por Nicola Abbagnano (2007, p. 443): “a ciência do móvel da conduta humana e procurada determinar tal móvel com vistas a dirigir ou disciplinar essa conduta”.

Por fim, mencione-se que o *objeto* do Direito Ambiental é sobremaneira abrangente. Não tem como foco a preservação da natureza de modo dissociado de outros interesses e direitos também assegurados como fundamentais pela Constituição Federal de 1988. Muito ao contrário, parece adequado afirmar que o Direito Ambiental tem uma tarefa muito mais complexa, na medida em que sua *ultima ratio* é promover desenvolvimento sustentável, o que pressupõe não apenas um ambiente ecologicamente equilibrado, mas também socialmente justo, culturalmente diverso e economicamente viável. É no reconhecimento da interação e na busca de equilíbrio entre esses fatores (ecológico, social, cultural e econômico) que se situa o objeto do Direito Ambiental, conforme ensina José Afonso da Silva (2003, p. 20).

Como decorrência da amplitude de seu objeto, o Direito Ambiental é inevitavelmente marcado por *intensa e constante litigiosidade interna*, buscando a ponderação de interesses juridicamente protegidos que, não raramente, entram em rota de colisão, na medida em que o *ambiental*, o *social*, o *cultural* e o *econômico* são facetas distintas de um mesmo objetivo: o desenvolvimento sustentável.³ Em razão disso, as denominadas *normas-princípio* assumem fundamental relevância no campo do Direito Ambiental, justamente em virtude de sua maior adequação em situações envolvendo colisão de direitos, haja vista que a criação ou aplicação de determinada norma jurídica ambiental somente poderá ser considerada (constitucionalmente) adequada na medida em que for capaz de levar em consideração todos e cada um desses aspectos inerentes ao desenvolvimento sustentável. Nesse sentido, Cristiane Derani (2008, pp. 57-58) alerta que “direito econômico e ambiental não só se interceptam, como comportam, essencialmente, as mesmas preocupações, quais sejam: buscar a melhoria do bem-estar das pessoas e a estabilidade do processo produtivo”.

Essa inter-relação é presente ao ponto das principais estratégias jurídicas utilizadas pelo Direito Ambiental terem seu fundamento em categorias elaboradas no campo das Ciências Econômicas. Deveras, o Princípio do Poluidor Pagador (PPP), considerado a pedra angular do Direito Ambiental (ARAGÃO, 1997), e também o Princípio do Protetor Recebedor (PPR) estão fundados em categorias tipicamente econômicas, a saber: *falhas de mercado*, *externalidades negativas/positivas* e *internalização*.

Note-se que o PPP parte do pressuposto de que o processo produtivo pode não levar em consideração todos os impactos ambientais nele envolvidos (falha de mercado), acarretando o risco de que toda a coletividade suporte os prejuízos ambientais (externalidades negativas)

³É nesse contexto alargado da noção de meio ambiente, reconhecida amplamente pela doutrina nacional, que se insere e justifica a referência à expressão socioambiental, como forma de restringir indevidamente o Direito Ambiental apenas a aspectos do ambiente “natural”.

pelo desenvolvimento de uma atividade que aproveita apenas sujeitos determinados, devendo a legislação prever instrumentos para que os impactos ambientais negativos sejam evitados/mitigados/compensados/reparados por aquele que se beneficia da atividade (internalização), de modo a evitar uma situação de privatização dos lucros e socialização das perdas em termos de qualidade ambiental.

De outra parte, mais recentemente, no âmbito do Direito Ambiental também se passou a fazer referência ao Princípio do Protetor Receptor (PPR), que propugna a necessidade de reconhecer que, em certas circunstâncias, a realização (ou abstenção) de determinada atividade produtiva pode gerar efeitos ambientais benéficos (externalidades positivas), os quais não se restringem apenas àquele que a desenvolve, mas cujo benefício se estende a toda a coletividade, devendo a legislação ambiental prever instrumentos destinados a estimular a repetição/continuidade de tais condutas (internalização). Percebe-se, portanto, que o PPR também está fundamentado em categorias oriundas da Economia, valendo-se apenas da lógica inversa em relação àquela utilizada no PPP.

Em suma, conforme indica Serrano Moreno (1992, p. 165), ao tratar dos efeitos ambientais (positivos ou negativos) decorrentes de atividades produtivas, não parece despropositado asseverar que, pelo menos em alguma medida, “[...] o problema central de toda política econômica ambiental será como ‘internalizar’ dito efeito, como fazer com que se integre no sistema de preços, como endogeneizá-lo; e o problema da política legislativa será que instrumentos jurídicos eger e quais reformar para alcançar o fim de internalização”.

Dentro desse cenário, um dos grandes desafios da legislação ambiental consiste, justamente, na previsão de mecanismos que sejam capazes de realizar a tarefa de promover tal internalização. Conforme aborda Patrícia Bianchi (2010, pp. 265-293), a eficácia normativa constitui um problema sistêmico do mundo pós-moderno, mas a circunstância de ser uma disciplina recente, de objeto sobremaneira abrangente e que suscita discussões éticas controversas talvez faça com que o Direito Ambiental ainda se concentre exacerbadamente em temas de caráter teórico, tornando o problema da eficácia ainda mais premente nesse campo.

De fato, a estratégia adotada pela legislação ambiental brasileira, nos últimos anos, é marcada quase que exclusivamente pela utilização de instrumentos de caráter repressivo-punitivo, os quais não têm se revelado suficientemente eficazes, quanto aos resultados práticos obtidos, na tutela do meio ambiente, além de desconsiderarem quase absolutamente a perspectiva do fomento às medidas ambientalmente adequadas.

É dentro desse contexto que a tributação desponta como ferramenta que pode contribuir de modo eficaz para a consecução dos objetivos de promoção de um ambiente de

desenvolvimento sustentável. Trata-se de um caminho de dupla direção. De um lado, ao incorporar categorias do Direito Tributário, o Direito Ambiental busca novas ferramentas para, a partir da lógica do PPP e do PPR, conferir eficácia às normas destinadas à promoção do desenvolvimento sustentável. De outra parte, ao “emprestar” algumas de suas categorias para o Direito Ambiental, o Direito Tributário se revela impelido a abrir-se para discussões que foram historicamente excluídas de suas fronteiras de discussão teórica e de aplicação prática.

Sobre essa influência recíproca, calham as palavras de Carlos Gomes de Carvalho (2001, pp. 81-82), ao tratar do desenvolvimento do Direito Ambiental:

[...] a novel disciplina, sob o influxo de impactos que a tecnologia e a ciência provocaram na sociedade nos últimos decênios, gradativamente torna-se espelho para a evolução de uma consciência social nova ou, se se preferir, de uma renovada perspectiva ideológica da humanidade. Normas com características ambientais, antes dispersas pelos diferentes institutos jurídicos, corporificam-se numa nova disciplina. Essa interface disciplinar se em seus pródromos era de dependência, com o tempo ganhou alforria e ‘vida própria’. Princípios filosóficos, métodos de estudo, a hermenêutica, técnicas de aplicação legal e um corpo doutrinário (aqui incluída a jurisprudência), foram sendo (estão sendo) paulatinamente construídos. É, pois, nesse processo criativo contínuo, que vão sendo guiadas as estruturas da ampla arquitetura do Direito Ambiental. Eneste sentido, curiosamente, constata-se um caminho inverso, ou seja, agora já é o Direito Ambiental que passa a exercer influência sobre os demais institutos jurídicos.

Adotando tal raciocínio como premissa, se o presente item se dedicou a contextualizar o papel da tributação no Direito Ambiental, também se revela pertinente trilhar o caminho inverso, ou seja, contextualizar de que modo a questão (socio)ambiental pode se inserir nas discussões atinentes ao Direito Tributário. Este será o mote do próximo tópico do trabalho.

3. A questão (socio)ambiental no Direito Tributário

Embora a obtenção de recursos financeiros de particulares e sua utilização para a consecução de atividades consideradas de interesse da coletividade seja tão antiga quanto a própria noção de Estado, o Direito Tributário, tal como contemporaneamente conhecido, tem seu marco histórico com a edição da Ordenação Tributária Alemã, em 1919. É a partir desse diploma legal que se intensificam e aprofundam os estudos e a sistematização de categorias e institutos jurídicos importantes ao ponto de serem congregados em torno de uma disciplina jurídica especializada, justamente o Direito Tributário. Portanto, comparativamente com o Direito Ambiental, em termos históricos, o surgimento e desenvolvimento do Direito

Tributário revela-se significativamente mais antigo, o que justifica a existência de uma sistematização teórica mais consolidada desse ramo jurídico.

Entretanto, conforme pondera James Marins (2005, p. 39), “algumas premissas e condicionamentos cumpriram importante função na fase embrionária da disciplina jurídico-fiscal, marcados pelos específicos sucessos de seu tempo, mas que hoje merecem ser revisitados sob a luz de nossa época, profundamente transformada”, sob pena de desconectar o Direito Tributário dos desafios da atualidade e de não aproveitar todo o potencial (teórico e prático) que a tributação encerra.

O primeiro desses condicionantes históricos a ser ponderado diz respeito ao próprio reconhecimento do Direito Tributário como disciplina jurídica autônoma e não meramente um apêndice do Direito Administrativo ou da Ciência das Finanças. A preocupação com a justificação da *autonomia* em relação aos demais ramos do conhecimento está fortemente presente em obras que fundaram o Direito Tributário atual, do que é exemplo a seguinte passagem do texto de Achille Gianini (1956, p. 5):

a heterogeneidade dos argumentos relativos ao direito financeiro parece justificar a existência de um objeto e de uma disciplina distinta a parte do direito financeiro, relativa à imposição e a arrecadação dos tributos, cujas normas, efetivamente, prestam-se a serem coordenadas num sistema jurídico que compõe uma matéria bem definida. A autonomia do direito tributário também se justifica pelas características especiais que este ramo do direito administrativo apresenta frente às demais. [...] Sendo um complexo orgânico de princípios e de normas, distinta daquelas que regulam outras categorias, constitui um ramo próprio de ordenamento jurídico, e pode, portanto, utilmente dar vida a uma ciência particular e, nesse sentido, autônoma.

Não se nega que a discussão relativa à autonomia afigurava-se importante no momento histórico em que foi iniciada e, realmente, alcançou o seu objetivo, na medida em que hoje seria impensável não atribuir ao Direito Tributário o caráter de disciplina jurídica especializada. Entretanto, não parece despropositado asseverar que tal obsessão acadêmica pelo reconhecimento de sua autonomia gerou aporias teóricas e práticas no Direito Tributário, as quais precisam ser consideradas e superadas se pretende adequar essa disciplina jurídica aos desafios e peculiaridades da atualidade.

Para justificar sua diferenciação em relação a outros ramos do conhecimento, consolidou-se ao longo dos anos a tendência de restringir sobremaneira o *objeto* do Direito Tributário. É o que se depreende, por exemplo e uma vez mais, de trecho da obra de Achille Gianini (1956, p. 16): “formam o objeto do Direito Tributário as relações disciplinadas

pela lei, entre o Estado (ou um outro ente público) e os cidadãos no que concerne à imposição e à arrecadação de tributos”.

Esse reducionismo metodológico não é desprovido de consequências práticas nos dias atuais, na medida em que a *restrição do seu conteúdo à atividade arrecadatória* do Estado expurga do Direito Tributário discussões acerca da aplicação dos recursos obtidos por meio da tributação ou da posição do cidadão e da coletividade diante da imposição tributária, conforme pontua James Marins (2009, pp. 21 e 23):

a concepção reducionista estreitou o Direito Tributário à disciplina jurídica da competência arrecadatória do Estado, isolando-o deliberadamente do Direito Financeiro que já então figurava como mero apêndice do Direito Administrativo. A redução epistêmica do fenômeno ‘tributação’ de modo a atribuir artificialmente ao Direito Tributário apenas a parcela da ‘arrecadação’ afastou de seu conteúdo a possibilidade de trabalhar com a justificação finalística da *causa impositiva*, tolhendo a possibilidade de que esta disciplina viesse a criar liames condicionantes entre arrecadação e aplicação do produto arrecadado. [...] Lamentavelmente, as insistentes distorções promovidas no Direito Tributário, predominantemente assimilado como tutor da arrecadação, promoveram a sua conversão em mero *Direito Arrecadatório* [...] O que caracteriza o Direito Arrecadatório é a prioridade legal interpretativa atribuída à sua eficácia exatorial bruta, em contraste com sua incapacidade de servir ao cidadão.

Como decorrência da exacerbação de sua autonomia e do reducionismo metodológico de seu objeto, pode-se perceber que os estudos de Direito Tributário voltaram-se, ao longo dos anos, quase que exclusivamente para o aprimoramento de questões técnicas envolvendo a imposição e arrecadação de tributos. De mais a mais, embora não negue, o desenvolvimento do Direito Tributário praticamente ignora ou pouco aproveita da potencialidade de sua relação com as demais disciplinas jurídicas ou outros campos do conhecimento.

O desenvolvimento desse *caráter tecnicista* e isolado do Direito Tributário certamente também encontrou respaldo na “[...] tendência positivista ainda vigorante nas primeiras décadas do Século XX e até hoje palco das mais calorosas discussões científicas” (MARINS, 2005, p. 40). Ao tratar do positivismo jurídico, Mario Losano (2007, p. XXXII e XXXIII) identifica algumas de suas categorias centrais, a saber:

(a) a primazia do *formalismo*, ou seja, a consideração de que “[...] o direito é válido não porque é considerado bom, mas porque é produzido de modo formalmente correto” (teoria formalista do direito);

(b) a adoção de uma perspectiva *normativista*, pois considera “[...] legislação como fonte principal do direito, reduzindo ao mínimo a relevância do costume” (teoria do normativismo legislativo);

(c) no que se refere à *completude* do ordenamento jurídico, considera-o “[...] um sistema completo e coerente, isto é, sem contradições e lacunas” (teoria sistemática do direito);

(d) em relação ao seu *método*, “[...] limita a atividade do jurista à pura interpretação declarativa ou mecânica da norma, excluindo a função criativa do juiz” (teoria da interpretação não-criativa); e

(e) no que se refere ao *caráter vinculante* do Direito, “[...] prescreve a obediência estrita, ou até mesmo absoluta à lei” (teoria da obediência incondicionada).

Não parece despropositado afirmar que, muito embora haja clara tendência na Ciência Jurídica atual quanto ao reconhecimento da insuficiência/inadequação do jus positivismo diante dos desafios da contemporaneidade, o Direito Tributário, tanto no momento de sua criação quanto na fase de aplicação de suas normas, ainda permanece fortemente atrelado a dogmas tais como a primazia do formalismo, a perspectiva normativista, a idéia de completude do ordenamento jurídico tributário. Por conseguinte, sob os auspícios de valores como segurança jurídica, tomada numa concepção meramente formal e normalmente enviesada pela ótica arrecadatória, o Direito Tributário se concentra numa profusão de normas-regra, pouco utilizando de normas-princípio.⁴ Desconsidera, portanto, o cenário de constante colisão entre os diversos interesses e direitos constitucionalmente tutelados que estão relacionados à tributação, notadamente sob a perspectiva da destinação dos recursos arrecadados, na medida em que se restringe a atribuir soluções técnicas para a questão da arrecadação.

Todas essas circunstâncias (reducionismo metodológico, caráter tecnicista, isolamento interdisciplinar, base positivista) contribuíram para praticamente retirar do Direito Tributário qualquer discussão de cunho ético. Deveras, na medida em que se identifica no Direito Tributário apenas um conjunto de regras técnicas destinadas à arrecadação tributária, cuja validade está atrelada tão-somente ao cumprimento de requisitos formais, não há razão para perquirir acerca da (in)adequação ética dos instrumentos de tributação ou dos resultados práticos por eles alcançados, tampouco há espaço para vislumbrar eventuais repercussões que

⁴ Norma-princípio aqui entendida como aquela espécie do gênero normas jurídicas que, ao contrário da norma-regra, não se sujeita à lógica do conflito de normas (cujo resultado é sempre a exclusão de uma das regras do mundo jurídico), mas sim da colisão de normas (que se resolve pelo método da ponderação de bens, sem que isso implique negar validade a qualquer dos princípios em jogo). Nesse sentido, inclusive, algumas das normas tradicionalmente chamadas de “princípios” do direito tributário teriam, na realidade, estrutura mais consentânea com as regras jurídicas.

questões éticas surgidas em outros ramos jurídicos ou campos do conhecimento possam acarretar internamente no Direito Tributário.

Como resultado desse caminhar, tem-se um Direito Tributário pouco permeável aos desafios da atualidade, que necessariamente engendram a discussão de questões com caráter ético. Negar a dimensão ética da tributação seria, portanto, continuar restringido o campo do Direito Tributário ao viés arrecadatório, distanciando de praticamente qualquer consideração acerca dos fins de tal arrecadação e do modo como são empregados os recursos arrecadados.

Uma vez mais, é James Marins (2005, pp. 53 e 65) quem sintetiza a necessidade de inserir a dimensão ética para que se caminhe na direção do *optimum* jurídico-fiscal:

naturalmente a busca do *optimum* jurídico-fiscal se faz através de uma análise preponderantemente valorativa, na qual elementos políticos, sociológicos, psicológicos e outros deverão ser tomados em consideração, de modo a fixarem seus pontos de convergência e aproximação com o elemento jurídico, que permitam justificar uma certa pauta técnica de construção de sistemas tributários. Nesse *optimum* tributário estarão reunidas as duas faces da moeda impositiva: ética tributária e eficácia do sistema. [...] Inclusive, há certas questões que tão-somente podem ser enfrentadas sob o ponto de vista técnico, mas há outras que carecem de algo mais em sua análise que modelos teóricos abstratos. Sem embargo, é o reconhecimento de que os modelos altamente abstratos de descrição ou previsão do agir econômico, encontram limites em campos que reclamam a adição de considerações éticas, especialmente relevantes nos resultados sociais, sem as quais não é possível alcançar objetivos satisfatórios.

Curioso anotar que, em outros campos do conhecimento, os quais também expurgaram a dimensão ética durante séculos, atualmente surgem movimentos teóricos que postulam a reinserção da ética em suas discussões. É o que ocorre, por exemplo, na área das Ciências Econômicas, conforme se identifica na seguinte passagem de Eduardo Giannetti (1999):

as questões econômicas não são apenas questões de praticidade e eficiência, mas também de moralidade e justiça. As questões éticas não são apenas questões de valor e intenções generosas, mas também de lógica fria e exequibilidade. Se a economia desligada da ética é cega, a ética desligada da economia é vazia.

Aplicando o mesmo raciocínio para o campo da tributação, pode-se parafrasear o mencionado autor para concluir que também o Direito Tributário desligado da ética é cego, pois nunca conseguirá apreender adequadamente a realidade para a qual foi criado. O caminho para a reinserção da dimensão ética na tributação ainda não está completamente pavimentado e, menos ainda, trilhado. Mas a abertura do Direito Tributário pelo relacionamento

interdisciplinar com outras disciplinas jurídicas e campos do conhecimento apresenta-se como um possível ponto de partida promissor.

É dentro desse contexto que, na direção inversa (mas complementar) à apontada no tópico anterior do presente texto, o Direito Ambiental pode contribuir como Direito Tributário. Dito de outro modo, a aplicação de instrumentos de tributação para fins ambientais (é dizer, de desenvolvimento sustentável) parece oferecer ao Direito Tributário uma oportunidade para discutir a tributação não apenas sob a ótica da arrecadação, mas também da aplicação destes recursos, inclusive no que se refere às estratégias jurídico-fiscais para que se atinja o objetivo final da legislação ambiental (e não apenas do interesse público secundário de arrecadação estatal).

De mais a mais, o direcionamento de instrumentos de tributação para questões ambientais conduz o Direito Tributário à necessidade de que se adotem opções que necessariamente contêm implicações éticas. Isso porque o Direito Ambiental é marcado por um cenário de constante litigiosidade entre valores (ecológico, social, cultural e econômico) que, embora igualmente reconhecidos como fundamentais para o desenvolvimento sustentável, não raramente se revelam colidentes na prática, demandando dos instrumentos jurídico-tributários uma atividade de ponderação (portanto, valorativa).

4. Tributação (socio)ambiental: breve panorama na legislação brasileira

A conjugação de instrumentos de tributação com objetivos ambientais pode ocorrer de diversas maneiras. Entre as medidas possíveis, Terence Trennepohl (2008, p. 105) destaca o que denomina de *incentivos fiscais*, que podem estar presentes tanto no momento da despesa pública (através de subvenções, créditos presumidos e subsídios), quanto da receita pública (por meio de isenções, diferimentos, remissões e anistias), os quais são figuras que “[...] exsurtem do sistema jurídico como formas de desoneração tributária e são as maneiras de conjugação mais pertinentes aos Direito Ambiental e Tributário” (TRENNEPOHL, 2008, p. 105).

Outra estratégia que pode ser adotada é a criação de *novos tributos*, especificamente destinados a disciplinar atividades que causem impactos no meio ambiente, dentro da concepção dos denominados *impostos verdes* (*greentax*), podendo ser encontrados diversos exemplos nos sistemas tributários de outros países, conforme noticia José Marcos Domingos de Oliveira (1999, p. 44). Entretanto, trata-se de proposta que encontra críticos diante da realidade brasileira, já marcada pela alta carga tributária, conforme se depreende do posicionamento de Silvio Fazolli (2004, p. 78):

[...] a criação de novos tributos (*greentax*– ‘imposto verde’), que tenham como hipótese de incidência um ato potencialmente lesivo ao meio ambiente, só faria por agravar, ainda mais, os encargos existentes sobre o contribuinte brasileiro – que, diga-se, é um dos mais onerados de todo o mundo –, sem que isso importe na esperada quebra de paradigma, reformulando a sistemática tributária nacional, há muito desiludida com promessas falaciosas de reforma.

Do ponto de vista do Direito Ambiental, a reação à idéia de aumento da carga tributária pode ser relacionada ao reconhecimento da necessidade de superar a primazia dos instrumentos meramente repressivos. Em sentido inverso, toma corpo a noção de ampliação de mecanismos que utilizem técnicas de estímulo e fomento. Num palavra, não restringir a tributação ambiental ao papel de internalização das externalidades negativas (Princípio do Poluidor Pagador), mas principalmente reconhecer nela potencial para promover a internalização de externalidades positivas (Princípio do Protetor Recebedor).

Trata-se de tema que necessariamente comporta uma discussão de dimensão também ética, posto que diz respeito às estratégias que devem ser utilizadas na direção de comportamentos conseqüentes com o ideal de desenvolvimento sustentável. Sobre o assunto, Consuelo Yoshida (2005, p. 532) afirma que

não basta, para a efetiva reversão do preocupante quadro de degradação ambiental em escala global, perfilhar a lógica do princípio do poluidor pagador, baseada na imposição de pesados ônus ao poluidor e ao degradador como forma de desestímulo. [...] Embora a legislação ambiental brasileira tenha um cunho marcadamente protetivo-repressivo, devem ser introduzidas cada vez mais técnicas de estímulo (facilitação ou atribuição de incentivos), privilegiando-se o controle ativo, que se preocupa em favorecer as ações vantajosas mais do que desfavorecer as ações nocivas ao meio ambiente.

De outra parte, sob o enfoque do Direito Tributário, é no campo da *extrafiscalidade* que a tributação ambiental apresenta seu maior potencial no ordenamento jurídico pátrio, conforme apontam James Marins e Jeferson Teodorovicz (2011, pp. 1261-1262):

felizmente, com o novo paradigma da socioambientalidade, a especialização da extrafiscalidade frente ao ideal de sustentabilidade, abre-se novo espaço para as discussões também desses novos conceitos que são gradativamente inseridos nos ordenamentos jurídicos. [...] Nesse contexto, julgamos conveniente apresentarmos breve proposta de definição sintética do fenômeno atinente à extrafiscalidade socioambiental: *a extrafiscalidade socioambiental é a utilização de mecanismos tributários vetorados para a obtenção de resultados sociais e ecológicos sistematicamente sustentáveis*. Logo, a extrafiscalidade socioambiental é instrumento

de natureza tributária de intervenção do Estado na ordem econômica, com o objetivo de promover (induzir) melhores condutas sociais e ambientais e inibir comportamentos econômicos geradores de externalidades negativas.

No mesmo sentido, Omara Gusmão (2011, p. 1320) chega a afirmar que “[...] não seria legítima uma tributação ambiental voltada à mera fiscalidade, com fins meramente arrecadatórios, o que conduz à conclusão de que a tributação ecológica necessariamente se fundamenta no caráter, no mínimo, extrafiscal dos tributos”. Referida autora, inclusive, aponta “[...] alguns impostos que viabilizam ou poderiam ampliar a concretização de uma tributação ambiental, por meio de incentivos e de isenções como redução ou isenção [...]” (GUSMÃO, 2011, p. 1325-1331) do que são exemplos:

(a) no imposto de produtos estrangeiros, tal como já ocorreu com isenção quando os bens forem destinados à pesquisa científica e tecnológica, no âmbito da Lei Federal n. 8.010/90;

(b) no imposto de exportação (IE), que poderia funcionar de estímulo à exportação de produtos ambientalmente adequados, exigindo como contrapartida o mesmo tratamento dos países de destino da exportação;

(c) no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), o que ocorre com a redução do tributo diante de despesas realizadas por pessoas físicas ou jurídicas para o florestamento ou reflorestamento com finalidade econômica ou destinado à conservação do solo e do regime das águas, nos termos da Lei Federal n. 5.106/66;

(d) no imposto sobre produtos industrializados (IPI), como ocorre com a hipótese de isenção para alguns tipos de veículos movidos a combustível renovável, nos termos da Lei Federal n. 10.182/01;

(f) no imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), que exclui da área tributável aquela parcela do imóvel destinada a espaços ambientalmente protegidos, como áreas de preservação permanente e de reserva legal, conforme preceitua a Lei Federal n. 9.393/96;

(g) no imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), que pode adotar alíquotas diferenciadas de acordo com o impacto ambiental produzido pelo combustível utilizado, como já ocorre no Estado do Rio de Janeiro, por meio da Lei Estadual n. 2.877/97;

(h) no imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), cuja sistemática permite que parcela dos recursos arrecadados sejam devolvidos aos Municípios a partir de critérios ambientais, o que ficou conhecido como ICMS Ecológico, já presente em Estados como o Paraná, Minas Gerais, Bahia, Mato Grosso e Rio Grande do Sul;

(i) no imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), como ocorre por meio do IPTU progressivo no tempo previsto pelo Estatuto das Cidades (Lei Federal 10.257/01), para evitar vazios de ocupação e consequentes prejuízos ao planejamento urbano.

Em outras espécies tributárias também é possível identificar a relação entre tributação e meio ambiente, do que é exemplo a chamada CIDE Combustíveis, cujo produto da arrecadação é destinado, entre outras finalidades, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, nos termos da Lei Federal n. 10.636/02. Há, ainda, institutos que foram criados no âmbito de delegação notoriamente inspirada pelo Direito Ambiental, do que é exemplo a cobrança pelo uso de recursos hídricos, instituída pela Lei Federal n. 9.433/97, figura que ainda suscita dúvidas quanto à sua classificação fiscal (taxa ou preço público).

5. Considerações finais

À guisa de considerações finais, retomam-se, de forma articulada, algumas das principais idéias desenvolvidas durante o presente trabalho.

Tomando como ponto de partida o Direito Ambiental, pontuou-se que:

a) trata-se de disciplina jurídica cujo surgimento é historicamente recente, despontando, no Brasil, no início da década de 1980 e consolidando-se a partir da Constituição Federal de 1988;

b) em razão disso, o desenvolvimento teórico do Direito Ambiental vem ocorrendo no contexto dos novos desafios da contemporaneidade, o que se reflete nas características que o marcam como disciplina jurídica especializada, entre as quais se destacam a tendência à interdisciplinaridade, o necessário enfrentamento de questões éticas e a amplitude de seu objeto;

c) o caráter recente do Direito Ambiental reforça as dificuldades relacionadas à eficácia dos instrumentos destinados à consecução de seus objetivos, despontando a tributação ambiental como ferramenta para auxiliar na concretização dos seus princípios basilares (Poluidor Pagador e Protetor Recebedor).

De outra parte, tomando como ponto de partida o Direito Tributário, observou-se que:

a) trata-se de disciplina jurídica de surgimento histórico anterior ao Direito Ambiental e cujo processo de desenvolvimento teórico acarretou a consolidação de características que não se adequam aos desafios da contemporaneidade;

b) é necessário que o Direito Tributário supere o viés estritamente arrecadatório e tecnicista do qual está impregnado, afigurando-se indispensável a inserção da dimensão ética

nas questões relacionadas à tributação, de modo que se enfoque também a adequação dos mecanismos tributários, a destinação e os resultados obtidos com os recursos arrecadados, bem como a posição do cidadão e da coletividade diante do poder impositivo do Estado;

c) a tributação ambiental se revela uma oportunidade para que o Direito Tributário caminhe nessa direção, uma vez que a discussão acerca do desenvolvimento sustentável, mesmo no plano jurídico, é marcada pela interdisciplinaridade e pelo necessário enfrentamento de questões éticas.

Em suma, adotando a tributação ambiental como ponto de contato entre Direito Ambiental e Direito Tributário, pode-se indicar que se trata de ferramenta que se revela não apenas mais um instrumento para a busca de concretização dos objetivos e dos princípios vetores do Direito Ambiental, mas também um campo fértil para a superação do reducionismo metodológico e da desconsideração da dimensão ética que ainda marcam o Direito Tributário, dificultando o seu caminhar na direção do *optimum* jurídico-fiscal.

Por fim, embora seja possível identificar diversos exemplos de tributos relacionados à questão ambiental na legislação brasileira, não parece despropositado concluir que a utilização da tributação ambiental ainda é insipiente no País, não apenas no que se refere à diminuta parcela de segmentos econômicos abrangidos, mas também no que diz respeito à ausência praticamente completa de sistematização de tais ferramentas à luz da necessária interface e influência recíproca entre Direito Tributário e Direito Ambiental.

6. Referências

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução coordenada por Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular na política comunitária do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.
- BIANCHI, Patrícia. **Eficácia das normas ambientais**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO, Carlos Gomes de. **Introdução ao Direito Ambiental**. 3 ed. São Paulo: Letras & Letras, 2001.
- DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- DIEGUES, Antônio Carlos. **O mito da natureza moderna intocada**. 4 ed. São Paulo: NUPUB/USP, 2002.
- FAZO9LLI, Silvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. *in: Revista de Direito Ambiental*. Ano 9, n. 34. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GIANNETTI, Eduardo. Texto de Lombada. *in: Sobre ética e economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

GIANINI, Achile. **Concetti Fondamentali del Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico Editrice Torinese, 1956.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção Ambiental e Tributação. *in: MILARÉ, Édis (org.). Doutrinas Essenciais – Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LOSANO, Mario G. **O pensamento de Norberto Bobbio, do positivismo jurídico à função do direito**. *in: BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de Teoria do Direito*. Barueri, SP: Manole, 2007. (prefácio à edição brasileira).

MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. *In: MARINS, James (coord.). Tributação e Política*. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *in: MILARÉ, Édis (org.). Doutrinas Essenciais – Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 2 ed. Rio de Janeiro: Revonar, 1999.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Instituições de Direito Ambiental**. São Paulo: Max Limonad, 2005.

SERRANO MORENO, José Luis. **Ecología e Derecho: principios de Derecho Ambiental e Ecología Jurídica**. Granada: Comares, 1992.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003.

TRENNEPOHL, Terence. **Incentivos fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

YOSHIDA, Consuelo. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção: a utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. *In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.