

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUSTENTABILIDADE

ENVIRONMENTAL TAXATION AND SUSTAINABILITY

.....
Vânia Senegalia Morete¹

Sumário

Introdução. 1 Economia e Meio Ambiente: relação entre os artigos 170 e 225 da Constituição Federal. 2 Princípio Norteador da Proteção Ambiental via Sistema Econômico e Tributário: desenvolvimento sustentável. 3 Tributação Ambiental: conceito e objetivos. 3.1 Tributação Ambiental e seu Caráter Não Sancionatório. Conclusão. Referências.

Summary

Introduction. 1 Economics and the Environment: relationship between Articles 170 and 225 of the Federal Constitution. 2 Guiding principle of Environmental Protection via Economic and Tax System: sustainable development. 3 Environmental Taxation: concept and goals. 3.1 Environmental Taxation and its character not punitive. Conclusion. References.

Resumo

O presente estudo visa estabelecer, inicialmente, uma relação entre os artigos 170 e 225 da Constituição Federal, os quais elencam o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como garantia fundamental do indivíduo e como princípio a ser respeitado pela ordem econômica e financeira. Nesse contexto, surge o conceito do desenvolvimento sustentável como norteador da proteção ambiental via sistema econômico e tributário. Ao final, apresenta-se a tributação ambiental como instrumento capaz de gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos ambientais (fiscalidade), bem como direcionar a postura dos contribuintes à

¹ Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Universidade Estadual de Londrina. Mestre em Direito Econômico pela Universidade de Marília. Professora da Universidade Norte do Paraná. Advogada do Escritório Spagolla & Morete Assessoria Jurídica Empresarial.

preservação do meio ambiente (extrafiscalidade). O emprego das espécies tributárias em busca da defesa ambiental representa importante papel na efetivação da sustentabilidade, uma vez que através dessa intervenção o poder público estimula os agentes econômicos a adotarem o uso adequado dos recursos naturais no exercício de suas atividades, compatibilizando desenvolvimento econômico e proteção ambiental.

Palavras-chave: desenvolvimento econômico; sustentabilidade; tributação ambiental.

Abstract

This study initially aims to establish a relationship between Articles 170 and 225 of the Federal Constitution, which lists the right to an ecologically balanced environment as a fundamental guarantee of the individual and as a principle to be respected by the economic and financial order. In this context, arises the concept of sustainable development as a guide for environmental protection through economic and tax system. At the end, it presents environmental taxation as an instrument to provide necessary resources to public environmental services (taxation) as well as direct contributors to environmental preservation (extrafiscality). The use of tax species in search of environmental protection plays an important role in the achievement of sustainability, since this intervention by the government stimulates economic agents to use appropriately natural resources in the exercise of their activities, harmonizing economic development and environmental protection.

Keywords: economic development, sustainability, environmental taxation.

Introdução

Nas últimas décadas, a população tem sentido os efeitos da degradação ambiental gerada pelo desenvolvimento desenfreado e pelo uso inadequado dos recursos naturais. A visão antropocêntrica ainda dominante, que coloca o ser humano como o elemento central e a natureza a serviço exclusivo de suas necessidades, tem acarretado prejuízos imensuráveis ao meio ambiente e, via de consequência, à sociedade mundial.

Embora existam leis e programas de conscientização ambiental, o que se percebe é que apenas o poder público não consegue estancar os efeitos

da degradação e implementar políticas públicas de prevenção e recuperação ambiental. É necessário que toda a sociedade esteja envolvida nas ações em prol do meio ambiente, possibilitando uma vida saudável para esta geração e as futuras.

Nesse diapasão, tem-se que um forte aliado para o poder público em busca da proteção ambiental é o setor empresarial, o qual figura como um dos maiores poluidores em razão da alta produtividade e dos processos de industrialização. Contudo, faltam incentivos e benefícios para que os agentes econômicos deixem de usar os recursos naturais de forma predatória, optando pela sustentabilidade.

É justamente nesse momento que surge o Direito Tributário como forma de orientação da conduta da sociedade em geral. A criação de incentivos fiscais para os empreendimentos que utilizam a política de uso sustentável dos recursos naturais nos seus processos de produção estimula os empresários a adotar a postura de defesa ambiental como forma de economia na carga tributária a ser suportada e de adequação às necessidades mundiais de preservação e mercadológicas.

A utilização desses benefícios fiscais em relação às espécies tributárias já existentes pode, ainda, ser reforçada pela captação de recursos que financiem as ações de prevenção e restabelecimento do ambiente degradado.

O objetivo deste artigo é demonstrar que a utilização do Sistema Tributário Nacional como forma de efetivar os valores constitucionais ambientais torna-se altamente positiva, levando-se em consideração as infinitas possibilidades de se adaptar os tributos já previstos à finalidade de defesa do meio ambiente e a contemplação de princípios de proteção ambiental.

A elaboração do presente estudo fundamenta-se na doutrina e jurisprudência do ordenamento jurídico pátrio com o intuito de estruturar a pesquisa em bases sólidas e adequadas à importância do assunto tratado. A metodologia empregada para seu desenvolvimento será dedutiva e histórica, partindo-se de conceitos já estruturados e pacificados para se chegar à essência da tributação ambientalmente orientada.

1 Economia e meio ambiente: relação entre os Artigos 170 e 225 da *Constituição Federal*

Para que se possa averiguar com maior profundidade a relação entre a economia e o meio ambiente, é preciso que se analise a previsão constitucional do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como uma garantia fundamental do indivíduo, realizada no artigo 225 da *Constituição Federal*.

A sociedade atual convive com a insegurança da imprevisibilidade das questões ecológicas decorrente das ameaças causadas pelo desenvolvimento a

qualquer custo, sem qualquer respeito à esgotabilidade dos recursos naturais. Trata-se da sociedade de risco, em que a produção de riquezas acarreta a produção de perigos, cuja dimensão ainda é desconhecida por todos.

Vive-se hodiernamente um estado de crise ambiental caracterizado pela exaustão dos modelos de desenvolvimento econômico e industrial levados a efeito, que não se pautaram pelo compromisso de proporcionar bem-estar a toda coletividade. Apesar dos benefícios trazidos pelos avanços tecnológicos, esse progresso provocou, paralelamente, uma exacerbada e irreversível destruição da natureza. (SEBASTIÃO, 2007, p. 178)

É exatamente em virtude da proporção da crise ambiental estabelecida que os países, cada qual atendendo às expectativas e anseios de suas realidades, passaram a tornar mais rigorosas as previsões legislativas acerca da proteção do meio ambiente e da utilização de seus recursos para a geração de riquezas como condição essencial para a manutenção do bem-estar da população.

Nessa toada, o legislador pátrio, ao elaborar a *Constituição Federal* de 1988, acertadamente amplia a tutela aos recursos ambientais mediante previsões de posturas e condutas de caráter preventivo e reparatório, sempre com vistas à defesa dos direitos fundamentais da sociedade e a seu livre desenvolvimento. O referido diploma legal inova ao trazer um capítulo específico para a proteção do meio ambiente, qual seja o capítulo VI, dada a relevância do bem jurídico tutelado e a preocupação mundial em torno do assunto.

Sobre essa constitucionalização do meio ambiente, salienta Antonio Herman Benjamim:

Firma-se também uma nova postura (=nova ética), através da qual a fria avaliação econômica dos recursos ambientais perde sua primazia exclusivista e individualista, uma vez que precisa ser, sempre, contrabalançada com a saúde dos cidadãos, as expectativas das futuras gerações, a manutenção das funções ecológicas, os efeitos a longo prazo da exploração. Muitos países, entre eles o Brasil, já ambientalizaram suas constituições. A nossa constituição, em matéria de meio ambiente, situa-se em posição pioneira, dotada que está de um dos sistemas mais abrangentes e atuais do mundo. (2002, p. 101)

O artigo inaugural da proteção ambiental previsto pela *Constituição Federal*, qual seja o 225, em sua primeira parte, prevê o meio ambiente como um bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida. Isso significa que a titularidade do bem ambiental pertence à sociedade como um todo e que,

apesar de não estar previsto no título referente aos direitos individuais e coletivos, não deixa de possuir o conteúdo de um direito fundamental, inerente à existência digna dos cidadãos.

O fato de se prescrever o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um patrimônio coletivo conduz à conclusão de que sua manutenção é essencial ao desenvolvimento de cada pessoa, na sua extrema individualidade, bem como à realização da sociedade como comunidade, voltada à consecução de um único objetivo: o bem-estar comum.

Coroando esse entendimento, José Rubens Morato Leite considera o bem ambiental “[...] essencial à sadia qualidade de vida e, portanto, um bem pertencente à coletividade. Nestes termos, conclui-se que o bem ambiental é um bem de interesse público, afeto à coletividade, entretanto, a título autônomo e como disciplina autônoma.” (2003, p. 83-84)

A determinação legal ora estudada ainda prevê que é dever do poder público e da coletividade defender e preservar o meio ambiente para a geração presente e as futuras. Percebe-se claramente o sentido de cooperação que o legislador constituinte pretende estabelecer, de forma que as normas criadas para a proteção ambiental e as políticas públicas implementadas viabilizem a colaboração e participação direta da sociedade nas decisões.

É também nessa segunda parte do artigo que se percebe o caráter do direito ambiental, na medida em que não se pretende apenas proteger o direito fundamental da geração presente, mas também de uma geração que ainda está por vir. A ideia central é preservar o patrimônio natural hoje, principalmente levando-se em conta sua esgotabilidade, para que as gerações futuras possam ter o devido acesso a ele.

Esta intergeracionalidade, inédita até então, requer uma postura intervencionista do Estado capaz de gerar, além de medidas que busquem resultados imediatos, voltadas para o presente e que envolvam o uso racional e adequado dos recursos naturais, um planejamento de atividades realizado com o intuito de garantir os interesses e o bem-estar das gerações seguintes.

Fernando Magalhães Modé afirma que:

O tratamento das questões ambientais transcende a análise das necessidades individuais. Num contexto em que se compreende o desenvolvimento sustentável, tal transcendência ocorre também não apenas entre indivíduo e coletividade, mas entre coletividades. [...] está-se colocando como impositiva a equivalência entre as capacidades de desenvolvimento da geração presente, e das gera-

ções futuras, que, por serem futuras, não se encontram presentes (dado o distanciamento temporal) para discutir suas necessidades e torná-las efetivas, tornando indispensável a presença do Estado como mediador desse processo. (2004, p. 46)

Em um terceiro momento, o artigo mencionado prescreve normas impositivas de conduta destinadas a assegurar a efetividade do direito previsto e que ressaltam o dever de o Estado desenvolver políticas públicas voltadas à compatibilização do desenvolvimento econômico e do equilíbrio ambiental. Nos parágrafos e incisos do artigo 225, são prescritas ações específicas a serem desenvolvidas pelo poder público, sempre em busca da melhoria da qualidade de vida da população.

Essas obrigações imputadas ao poder público compreendem, basicamente, a proteção e manutenção dos ecossistemas mediante a adoção de programas governamentais de suporte e restauração, visando à garantia de sua integridade, o uso sustentável dos recursos naturais a ser alcançado pelo ajuste de medidas que organizem a necessária exploração com o aumento da produção econômica e da riqueza social, a fixação de medidas preventivas e compensatórias, além da responsabilização daqueles que causarem qualquer tipo de degradação.

Visto o conteúdo do artigo 225, permite-se constatar que o artigo 170 da *Constituição Federal*, principalmente no que se refere aos fundamentos, objetivos e princípios da ordem econômica e financeira, está diretamente relacionado à política ambiental prevista na *Constituição Federal*.

A ordem econômica não pode estar desvinculada dos preceitos de proteção ao meio ambiente em razão do fator inerente a qualquer atividade produtiva: o fator natureza. A relação é simples: não há atividade econômica sem influência no meio ambiente, e a manutenção dos recursos naturais é essencial à continuidade da atividade econômica e à qualidade de vida da sociedade.

Não se pode negar que a natureza atua como um recurso, ou melhor, como um elemento de produção, como um objeto de apropriação humana, quando se considera a inevitável necessidade de expansão produtiva da atividade econômica. É justamente nesse sentido que opera a economia ambiental: observando a natureza como fonte de reprodução econômica e focalizando seu papel ora como fornecedora de matéria-prima, ora como receptora de materiais danosos. (DERANI, 2007, p. 75)

Nesse contexto, torna-se difícil conquistar uma política econômica de sucesso sem que se promova a proteção dos recursos naturais. A ideia de desenvolvimento econômico apresenta como objetivo o bem-estar da sociedade,

intuito que somente pode ser atingido em um meio ambiente ecologicamente equilibrado, onde os recursos naturais, indispensáveis como fator de produção da economia, sejam tratados de forma racional.

Sobre o assunto ora comentado, esclarece Fábio Nusdeo:

A economia parte da dominação e transformação da natureza e é por isto que depende da disponibilidade dos recursos naturais. Esta dominação/transformação está direcionada à obtenção de valor, que se materializa em forma de dinheiro, riqueza criada. Como equilibrar riqueza coletiva existente e esgotável com riqueza individual e criável é a grande questão para a conciliação entre economia e ecologia. Não há verdadeiro progresso com deterioração da qualidade de vida, e será ilusório qualquer desenvolvimento à custa da degradação ecológica. (1975, p. 94)

Essa relação estreita entre a economia e o meio ambiente é mais bem visualizada quando o legislador constituinte elenca a existência digna como finalidade da ordem econômica e financeira, quando estabelece que a proteção ambiental deve ser observada como um dos princípios basilares para que essa finalidade seja alcançada, e ainda quando vincula o meio ambiente saudável à qualidade de vida da população.

Partindo-se desses conceitos, é inviável considerar uma vida com dignidade e com qualidade em um ambiente totalmente degradado, sem qualquer condição de sustentabilidade, assim como é inimaginável a busca por desenvolvimento econômico à custa do sacrifício dos recursos naturais e de direitos previstos como fundamentais a toda sociedade.

Diante disso, conclui-se que a finalidade do direito econômico e do direito ambiental é a mesma: qualidade de vida conforme os parâmetros de existência com dignidade. A partir dessas previsões, contidas nos artigos 170 e 225 da *Constituição Federal*, a Lei Maior integra a ordem econômica e ambiental, atribuindo-lhes as mesmas preocupações.

Sobre o objetivo comum acima relacionado, Cristiane Derani argumenta:

Qualidade de vida, proposta na finalidade do direito econômico, deve ser coincidente com a qualidade de vida almejada nas normas de direito ambiental. Tal implica que nem pode ser entendida como apenas o conjunto de bens e comodidades materiais, nem como a tradução do ideal da volta à natureza, expressando uma reação

e indiscriminado despreza a toda elaboração técnica e espiritual. Portanto, qualidade de vida no ordenamento jurídico brasileiro apresenta estes dois aspectos concomitantemente: o do nível de vida material e o do bem-estar físico e espiritual. (2007, p. 81)

Esse objetivo comum, qual seja a qualidade de vida, que une o processo econômico e a política ambiental, afasta a visão incorreta e simplista de que as normas de proteção ao meio ambiente operam como verdadeiros obstáculos, cujo intuito é obstruir os avanços da economia. A partir dessa ótica, tais normas buscam a compatibilidade dos procedimentos econômicos e da crescente exigência de proteção dos recursos naturais como condição essencial para que se continuem os processos produtivos.

A qualidade de vida almejada pela ordem econômica e pela ordem ambiental é a mesma, só que vista de ângulos diversos, que se complementam e não se contradizem. A primeira estabelece como pressuposto para o bem-estar coletivo a satisfação das necessidades ilimitadas do ser humano baseada em recursos escassos, enquanto a segunda busca preservar esses recursos para que a geração presente e as futuras possam gozar de um meio ambiente saudável.

Considera-se, portanto, a existência de uma economia ambiental, resultado da interpretação sistêmica das normas constitucionais, cuja preocupação central é analisar o uso de recursos esgotáveis como fontes de produção econômica e os efeitos negativos que podem surgir da interferência humana na natureza e na economia. Em busca da qualidade de vida da população, pretende-se equacionar o problema da escassez dos recursos naturais e da manutenção dos processos produtivos.

A internalização dos custos ambientais apresenta-se também como objetivo dessa economia ambiental, uma vez que as externalidades negativas geradas pela conduta dos agentes econômicos não podem ser convertidas em prejuízos e custos sociais a serem suportados por toda a coletividade. Devem ser consideradas ônus de responsabilidade dos próprios empreendedores.

Vale ressaltar que se pode verificar dois enfoques da economia ambiental: um instrumental e outro estrutural. Sob a ótica instrumental, tem-se uma composição de normas que apontam para a indústria da proteção ambiental, com uso de tecnologias limpas e que causem a menor agressão possível aos recursos naturais; sob o ponto de vista estrutural, tem-se a determinação de políticas ambientais necessárias à manutenção dos recursos para a continuidade da atividade produtiva. (DERANI, 2007, p. 89)

Seja por meio da implementação de políticas públicas ou por intermédio da imposição de normas coercitivas, a atuação estatal representa importante papel na efetivação da economia ambiental, devendo buscar orientar uma produção econômica comprometida com o bem-estar geral, em que é vital a previsão de medidas de proteção ambiental. Por outro lado, a sociedade deve criar uma consciência ecológica e de cooperação, já que todas essas ações refletirão em sua qualidade de vida.

Dessa forma, para que os objetivos concretos da economia ambiental sejam efetivados, são necessárias algumas posturas que implicam ação social e estatal. Em primeiro lugar, é necessário que as práticas econômicas levem em consideração a integridade do meio ambiente de onde são retirados seus fatores de produção, de forma que os eventuais danos sejam sempre passíveis de restauração, ou seja, deve restar atestada a possibilidade de recuperação do meio ambiente afetado.

Além disso, é indispensável que seja realizada uma avaliação, levando-se em consideração o sistema capitalista, dos custos e impactos ambientais e dos benefícios sociais que determinada atividade pode gerar. É óbvio que a lucratividade da empresa não pode ser obstada por questões ecológicas, mas, por outro lado, não se pode admitir que o sucesso de um empreendimento seja alcançado às custas da degradação ambiental e, conseqüentemente, do desrespeito a direitos fundamentais.

A economia ambiental pretende, portanto, analisar e tutelar as relações do homem com a natureza e do homem com os processos produtivos. Para tanto, são necessárias políticas públicas que unam o direito ambiental e o econômico, assim como o fez o legislador constitucional ao traçar o objetivo comum da qualidade de vida à população, considerando um desenvolvimento econômico a partir do uso adequado dos recursos naturais.

Essas políticas públicas ambientais são consideradas como um conjunto de instrumentos à disposição do Estado para reduzir o consumo de bens e serviços causadores de degradação ao meio ambiente, incentivando condutas que contemplem uma economia ambientalmente correta.

Dessa forma, após a análise dos fatores econômicos previstos constitucionalmente e de sua relação com a questão ambiental, cumpre observar qual é o princípio fundamental apto a nortear a aplicabilidade prática e conjunta desses dois setores.

2 Princípio norteador da proteção ambiental via sistema econômico e tributário: desenvolvimento sustentável

As normas jurídicas podem ser formadas por princípios e regras. As regras são comandos normativos objetivos que preveem uma situação fática e juridicamente possível, controlando e determinando o agir de uma sociedade. Elas são de aplicabilidade imediata e seus mandamentos são exigidos como forma de se estabelecer o que a ordem jurídica considera adequado.

Tarefa mais difícil é a conceituação de princípios, já que possuem um determinado grau de subjetividade e abstração, pois envolvem valores que variam conforme a época e a evolução da sociedade na qual se pretende sua inserção. Os princípios possuem conteúdo aberto e sua concretização depende do trabalho dos aplicadores do direito. A real dimensão e o alcance deles só são plenamente possíveis de se determinar ao ser invocada sua aplicação em um determinado contexto.

Os princípios buscam a adequação do real sentido da norma ao fato concreto, ressaltando os valores intrínsecos presentes nos mandamentos e que melhor se amoldam àquela realidade. As regras, por serem portadoras de comandos impositivos, proibitivos ou permissivos, não possuem essa margem de interpretação axiológica, cabendo ao intérprete apenas a verificação de sua violação ou não.

Nesse sentido, assevera José Joaquim Gomes Canotilho:

Os princípios são normas jurídicas impositivas de otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoantes os condicionalismos fáticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não cumprida [...] (2003, p. 1146)

Dessa forma, princípios são núcleos informadores e orientadores das regras que irão positivar e consagrar conteúdos axiológicos considerados fundamentais para o desenvolvimento social e econômico da sociedade e o bem-estar comum.

Analisada a diferença entre regras e princípios, ambos como espécies do gênero norma, passa-se agora à análise do princípio do desenvolvimento sustentável propriamente dito, que fundamenta a proteção ambiental via sistema econômico e tributário e se apresenta como essencial às políticas públicas efetivadoras do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Existem vários outros princípios ambientais, como o poluidor-pagador, prevenção, precaução, direito humano fundamental, ubiquidade. No entanto, ao tratar-se de empreendimentos econômicos e da possibilidade de se tornar a ideia de defesa do meio ambiente mais atrativa aos agentes econômicos, a sustentabilidade figura como instrumento principal.

A existência do ser humano depende do meio ambiente e do que ele lhe oferece, o que permite concluir que a defesa deste é a defesa da própria sobrevivência da sociedade enquanto parte integrante da natureza. No entanto, a harmonia que deve existir na relação entre o homem e a natureza tem sido colocada em cheque em razão do desenvolvimento econômico desenfreado e da busca incessante e descontrolada pelo lucro, sem que se respeite a esgotabilidade dos recursos naturais.

Para explicar melhor o desvirtuamento da relação homem-natureza, convém ressaltar que a percepção humana constata a natureza em um duplo sentido: como fator de produção econômica; e como fator apto a propiciar uma melhoria na qualidade de vida da população. Atualmente, a utilização da natureza como fonte de produção da atividade econômica é colocada em conflito direto com sua apreensão para a obtenção do bem-estar. Essa situação instala um debate que coloca a proteção ambiental e a economia como ideias opostas e contraditórias, impossíveis de coexistir.

Foi justamente em busca do ajuste dessa relação, ou seja, em busca de um ponto de equilíbrio e de uma forma de compatibilização permanente entre o desenvolvimento econômico e a proteção do meio ambiente que foi implementada a ideia de desenvolvimento sustentável.

Durante a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, em 1972, o referido princípio surgiu como resposta à degradação ambiental causada pelos processos de crescimento econômico às custas da escassez progressiva dos recursos ambientais.

A partir de então, considera-se inadmissível que as atividades econômicas desenvolvam-se alheias ao fato de que os recursos naturais não são inesgotáveis e que deles depende a vida humana. O conteúdo do princípio reflete exatamente a manutenção das bases vitais da produção do homem e da satisfação das suas necessidades sem que isso represente a exploração predatória da natureza, garantindo uma relação de coerência e respeito. Garantindo uma relação necessária e humana. Que os recursos naturais para a doç concilie interesses econômicos como novos conceitos de n

A *Constituição Federal*, no artigo 170, também prevê o desenvolvimento sustentável na medida em que consagra o princípio de defesa do meio ambiente

como ponto de orientação da ordem econômica e financeira. Com essa previsão, tem-se que o desenvolvimento econômico, fundado na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, não é legítimo caso se ignore a proteção ambiental.

O principal objetivo do desenvolvimento sustentável é superar a falácia de que o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental estão em polos diversos, de forma que um se torne empecilho para a realização do outro. A defesa do meio ambiente e a exploração dos recursos naturais pode e deve coexistir; afinal, é justamente desses recursos que o homem retira toda a sua sobrevivência.

Sobre a coexistência harmônica necessária entre a economia e o meio ambiente como objetivo precípua do desenvolvimento sustentável, Cristiane Derani salienta:

Quando se usa a expressão desenvolvimento sustentável, tem-se em mente a expansão da atividade econômica vinculada a uma sustentabilidade tanto econômica quanto ecológica [...] Desenvolvimento sustentável implica, então, no ideal de um desenvolvimento harmônico da economia e ecologia que devem ser ajustadas numa correlação de valores onde o máximo econômico reflita igualmente um máximo ecológico. (2007, p. 132)

Dessa forma, é impossível considerar que exista uma antinomia entre o desenvolvimento e a proteção do meio ambiente. Ao contrário, eles são complementares, uma vez que não existe desenvolvimento se os recursos naturais não estiverem preservados, à disposição do ser humano como fator de produção de riquezas; e o meio ambiente equilibrado é um dos pressupostos para que a qualidade de vida seja alcançada.

O princípio do desenvolvimento sustentável aponta, ainda, para outro aspecto importante: deve-se assegurar a satisfação das necessidades da presente geração sem que se comprometa a capacidade das gerações futuras de acesso aos recursos naturais. A presente geração tem o dever de deixar para as futuras gerações um meio ambiente de igual ou de melhor qualidade do que aquele que herdou da geração anterior. (AMARAL, 2007, p. 33)

Não se pretende estancar ou anular o desenvolvimento e a satisfação das necessidades das gerações presentes, mas fazer com que ocorram sem que as gerações futuras tenham prejudicado o direito de acesso ao principal fator de produção da economia. O caráter intergeracional do direito ambiental não permite que se explorem os recursos naturais de forma desenfreada e sem qualquer

respeito a sua capacidade de impactação. Deve-se levar em consideração o direito ao desfrute de um meio ambiente sadio das gerações que ainda estão por vir.

A propósito, José Carlos Barbieri ressalta:

Considerando que o conceito de desenvolvimento sustentável sugere um legado permanente de uma geração a outra, para que todas possam prover suas necessidades, a sustentabilidade, ou seja, a qualidade daquilo que é sustentável, passa a incorporar o significado de manutenção e conservação *ad aeternum* dos recursos naturais. Isso exige avanços científicos e tecnológicos que ampliem permanentemente a capacidade de utilizar, recuperar e conservar esses recursos, bem como novos conceitos de necessidades humanas para avaliar a pressão da sociedade sobre eles. (2000, p. 31)

Dessa forma, o desenvolvimento sustentável consiste em criar um modelo econômico capaz de gerar riqueza e bem-estar enquanto promove a coesão social e impede a destruição do meio ambiente. Esse modelo deve buscar satisfazer as necessidades presentes sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades. Em outras palavras: sustentabilidade é utilizar recursos naturais sem comprometer sua produção, fazer proveito da natureza sem devastá-la e buscar a melhoria da qualidade de vida.

Insta, ainda, salientar que o princípio do desenvolvimento sustentável estimula a utilização de medidas voltadas à efetivação da proteção ambiental. Essas providências abarcam as responsabilizações previstas em legislação e, principalmente, as intervenções do Estado na ordem econômica como forma de estimular as condutas que prezam pela causa ambientalista e de rechaçar as poluidoras, além de objetivar a captação de recursos para custear projetos que estejam compatíveis com o desenvolvimento e a preservação do meio ambiente.

A forma de intervenção do Estado que mais se ajusta à contemplação do desenvolvimento sustentável é aquela realizada por meio da implementação de políticas públicas ambientais que impliquem na concessão de incentivos. Dessa forma, o Estado consegue induzir o comportamento dos agentes econômicos por meio das vantagens concedidas, à prática de ações que contribuam para o crescimento econômico sem que isso signifique degradação dos recursos naturais.

Ao se mencionar a necessidade latente de políticas públicas que orientem a sociedade a repensar uma forma de desenvolvimento que concilie interesses econômicos e ambientais, não se pode deixar de ressaltar a utilização do Sistema Tributário Nacional. O direcionamento e o uso das espécies tributárias com

finalidades de proteção ambiental desempenham um importante papel, já que são concedidos benefícios fiscais para aqueles que prezam, no exercício de suas atividades econômicas, o uso sustentável e racional da natureza.

É exatamente nesse contexto que se apresenta, no item a seguir, o conceito e os objetivos da denominada tributação ambiental. Influenciada pela sustentabilidade, a utilização do Sistema Tributário Nacional para persuadir os agentes econômicos a preservar o meio ambiente é visualizada como um dos principais meios de se promover a defesa da causa ambientalista.

3 Tributação ambiental: conceito e objetivos

Como instrumento para a arrecadação de recursos e orientação de conduta, o Direito Tributário pode e deve, principalmente com a extrafiscalidade, influir no comportamento dos particulares e dos agentes econômicos incentivando condutas positivas e rechaçando as que são nocivas ao bem comum. São esses parâmetros que justificam sua utilização enquanto elemento apto a promover a proteção ambiental em todos os seus níveis.

Portanto, pode-se afirmar que os tributos atuam como instrumentos da intervenção estatal na economia, assumindo uma postura ambiental quando manipulados para incitar os poluidores a procurar meios de reduzir a degradação e promover a adequação de sua conduta a padrões ambientalmente corretos, além de gerar receitas que permitam financiar medidas de política ambiental.

Indubitavelmente, dentre os meios de prevenção e combate aos prejuízos causados aos recursos naturais, os tributos surgem como instrumentos eficientes para a promoção da defesa do meio ambiente: oneram-se as atividades poluentes, por intermédio do aumento da carga tributária; concedem-se benefícios fiscais a título de premiação e incentivo àquelas empresas que assumam posturas de preservação e proteção ambiental.

É nessa seara que surge a ideia de tributação ambiental no ordenamento brasileiro, conceituada como o emprego dos instrumentos tributários existentes para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos ambientais, bem como para direcionar a postura dos contribuintes à preservação do ambiente, que se mostra essencial à qualidade de vida.

Tributar ambientalmente consiste em desestimular condutas que causem danos ao meio ambiente e em encorajar atitudes que promovam a postura preservacionista pela concessão de benefícios fiscais, fixação de alíquotas progressivas e seletivas e, ainda, da redução das bases de cálculo de determinado tributo. Nesse sentido, José Marcos Domingues de Oliveira esclarece:

Sem dúvida, entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal) [...] assim, o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante; tributa-se menos – a título de prêmio – quem não polui ou polui relativamente pouco. (2007, p. 38-39)

Entretanto, a conceituação de tributação ambiental não se apresenta na doutrina como assunto tão pacífico. Existem muitas divergências acerca de sua definição, já que alguns entendem que é a hipótese de incidência que atribui o caráter ambiental do tributo; outros acreditam que é a finalidade da espécie tributária; e outros, ainda, defendem que seria apenas uma definição terminológica.

Aqueles que definem os tributos ambientais em razão de sua hipótese de incidência acreditam que seu fato gerador está relacionado com a proteção do meio ambiente. (ROSEMBUJ *apud* AMARAL, 2007, p. 204) Com todo respeito a essa parcela da doutrina, deve-se mencionar que vários tributos que não tenham essencialmente como mola propulsora para sua cobrança a utilização do meio ambiente, podem, de maneira indireta, e muitas vezes até mais eficaz, proteger o meio ambiente.

Existe ainda a teoria de que é a finalidade do tributo que determina seu conteúdo ambiental. Nesse sentido, quando o objetivo da espécie tributária é a proteção do meio ambiente, ela pode ser classificada como ambiental. (VASCO *apud* AMARAL, 2007, p. 204) Também se fazem críticas a esse entendimento, uma vez que muitos tributos são criados para determinados fins que não são efetivamente perseguidos e nem de longe alcançados. Muitas vezes atribui-se a um tributo uma roupagem que lhe dê maior aceitação social, mas que, em seu conteúdo, busca por interesses diversos do que aquele que foi declarado.

Logo, permite-se afirmar que não é a hipótese de incidência ou a finalidade que identifica a natureza ambiental de um tributo, mas sim a destinação de sua receita para a proteção do meio ambiente ou a estruturação de seus elementos, que contribui de alguma forma para essa tutela, como, por exemplo, o emprego dos recursos obtidos para prevenir ou reparar danos; estímulo a serviços e produtos não prejudiciais; alíquotas seletivas e progressivas em razão do seu viés ambiental. (AMARAL, 2007, p. 204)

A tributação ambiental significa o direcionamento das espécies tributárias existentes para a proteção do meio ambiente. Com os estímulos e benefícios fiscais, pode-se tornar a conduta ambientalmente correta mais vantajosa ao contribuinte, estimulando-o a adotar meios de produção que não sejam prejudiciais ou que prejudiquem menos os recursos ambientais. Além do mais, pode-se orientar a receita obtida utilizando a arrecadação como forma de patrocínio à prestação de serviços públicos ambientais.

Essa preocupação com a questão da implementação de uma política de tributação ambiental, no contexto mundial, restou demonstrada durante a realização da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – ECO-92, momento em que, ao término dos trabalhos, elaborou-se uma declaração segundo a qual um tributo ambiental eficiente deve obedecer a quatro critérios:

- eficiência ambiental: a imposição tributária deve conduzir a resultados positivos do ponto de vista ambiental, seja pela instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente esse caráter;
 - eficiência econômica: o tributo deve possuir baixo impacto econômico, embora promova a geração de recursos ambientais e/ou a orientação do comportamento do contribuinte para a adoção de uma conduta ecologicamente correta;
 - administração barata e simples: a exigência do tributo não deve onerar a máquina administrativa, sob pena de se criar mais gastos para o poder público ao invés da captação de recursos e maiores dificuldades na fiscalização destes;
 - ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais: os tributos não podem repercutir negativamente sobre a economia, prejudicando a livre iniciativa e a livre concorrência tanto no âmbito nacional quanto internacional.
- (COSTA In: TORRES, 2005, p. 315-316)

Também a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE –, cujo objetivo primordial é auxiliar o desenvolvimento econômico e social no mundo estimulando investimentos nos países em desenvolvimento, tem se manifestado positivamente acerca da implementação da tributação ambiental, que já é largamente aplicada nos Estados que a compõem.

Considera a OCDE que direcionar o Sistema Tributário para a preservação ambiental é perfeitamente possível e adequado. Pode-se, assim, induzir mais vigorosamente a inovação tecnológica antipoluição, porque os poluidores são incitados a procurar meios para reduzir a degradação além do que exige a legislação em vigor, e, por outro lado, os tributos podem gerar receitas que permitam o financiamento das medidas de política ambiental ou de outras despesas públicas.

Ainda segundo a OCDE, a tributação ambiental deve estar assentada em dois fundamentos: primeiramente, os tributos devem ser empregados como forma de correção das externalidades negativas, agregando ao custo da atividade econômica os danos gerados no processo produtivo; em segundo lugar, devem induzir comportamentos no sujeito passivo que sejam menos prejudiciais ao meio ambiente, de forma que este busque formas ecologicamente adequadas para o desenvolvimento de suas atividades.

Sem sombra de dúvida, os fundamentos citados vão ao encontro do que tem sido abordado até o presente momento, de forma que a tributação ambiental deve se pautar pelo restabelecimento dos efeitos negativos ao meio ambiente gerados pelo exercício das atividades econômicas e injustamente imputados a todos, além de tornar as ações ambientalmente sadias mais atrativas aos empreendedores.

Várias são, portanto, as vantagens que podem ser listadas e que serão, a seguir, analisadas quando se utiliza a tributação ambiental. Entre elas, pode-se citar a flexibilidade, o incentivo permanente, a aplicação dos princípios ambientais e a socialização da responsabilidade sobre a preservação do meio ambiente a um menor custo para a sociedade. (MODÉ, 2004, p. 96)

Trata-se a flexibilidade como uma vantagem, já que os agentes poluidores permanecem livres para se adaptarem da maneira que melhor lhes convier ao padrão definido pelo poder público, podendo diminuir os impactos causados pelas suas atividades por meio do comportamento que lhes parecer mais conveniente. O caminho para que a poluição seja minimizada é escolhido pelo agente econômico, sempre incentivado pela política tributária.

Sendo assim, quando o empreendimento alcança o resultado considerado adequado pela política estatal, o agente tem acesso aos benefícios fiscais previstos seja porque ele reduziu a produção de resíduos, seja porque incrementou tecnologicamente sua produção, adotando substâncias menos contaminadoras, seja porque aplica a sustentabilidade na transformação de sua matéria-prima, entre outros comportamentos capazes de promover a tutela ambiental.

Além da flexibilidade, tais estímulos fiscais funcionam como incentivos permanentes para a redução da degradação aos níveis aceitos pela legislação. Isso porque permitem um planejamento do empreendedor na conquista de novas técnicas e métodos de produção que lhe permitam uma redução na carga tributária suportada.

Essa tributação também efetiva princípios ambientais, principalmente o da sustentabilidade, uma vez que com essa intervenção, o poder público estimula os agentes econômicos a adotar o uso adequado dos recursos naturais como base de sua atividade, compatibilizando desenvolvimento econômico e preservação ambiental.

Nesse contexto, os empreendedores são incentivados a utilizar a natureza de acordo com sua capacidade de impactação, assumindo posturas ambientalmente corretas. As ações não devem ocorrer às custas da escassez dos recursos naturais, mas sim com o intuito de contemplar sua manutenção para que as gerações futuras também possam se valer deles.

Além do desenvolvimento sustentável, a ideia de prevenção também é contemplada, uma vez que os contribuintes são orientados a manter comportamentos compatíveis com o equilíbrio do meio ambiente. Se os sujeitos passivos se absterem da prática de atos danosos conduzidos por uma política tributária incentivadora, evitar-se-á a ocorrência de prejuízos ambientais e/ou suas consequências serão minimizadas.

Outro princípio que ganha aplicabilidade em face da tributação ambiental é o do poluidor pagador. Adota-se, aqui, a ideia de internalização dos custos ambientais, já que se estipula uma carga tributária maior sobre os agentes econômicos que mais contribuem para o desequilíbrio ambiental. Permite-se uma distribuição mais justa dos encargos ambientais decorrentes do exercício da atividade, atenuando, ou até eliminando o impacto das externalidades negativas produzidas e gerando receita ao Estado.

Nessa toada, Fernando Magalhães Modé assevera:

O poluidor deverá suportar integralmente os custos de sua atuação ambientalmente indesejada. Ao Estado é dada a função de garantir que tal processo seja realizado. O Estado, para dar cumprimento a tal tarefa, vale-se de um instrumento de intervenção na economia denominado tributo [...] A tributação ambiental, por intermédio da internalização dos custos ambientais, busca a correção das distorções de mercado, que, pela dinâmica exposta pelas externalidades negati-

vas, proporciona ao agente econômico poluidor uma subvenção de toda sociedade aos custos por ele gerados. (2004, p. 115)

Ao lado das vantagens geradas pela tributação ambiental e frente a tudo que foi exposto, pode-se, ainda, determinar claramente seus objetivos: minimizar os danos ambientais; influenciar a conduta dos sujeitos passivos, de modo a reduzir suas atividades poluidoras por meio da criação de incentivos; e financiar o custo ambiental gerado pela arrecadação procedida.

Vale ressaltar, ainda, que essa tributação ambiental não necessariamente implica a criação de novos tributos. Pode-se simplesmente adaptar os tributos já existentes à finalidade preservacionista, em que o poluidor é levado a não poluir, ou a poluir menos, para não ser tributado ou ter sua carga tributária majorada (progressividade e diferenciação de alíquotas), e o não poluidor é beneficiado com incentivos fiscais (isenções e deduções). Trata-se do poder dissuasório da tributação em face das atividades indesejáveis e do poder de estímulo às condutas que contemplem o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Como já mencionado, os tributos atualmente vigentes no ordenamento podem funcionar como meio de orientação da conduta dos contribuintes, de modo que suas ações se realizem sempre de maneira menos custosa ao meio ambiente. Não prevê aos agentes uma alternativa entre a atitude legal e ilegal, mas a escolha entre o que lhe parece mais ou menos vantajoso. Resta ao sujeito passivo, entre as possibilidades a ele apresentadas, optar por aquela que seja a economicamente menos onerosa.

Dessa forma, considera-se a tributação ambiental como um dos instrumentos mais adequados ao objetivo da proteção ambiental, induzindo os agentes econômicos à adoção de comportamentos ecologicamente mais benéficos.

3.1 Tributação ambiental e o seu caráter não sancionatório

Uma das maiores críticas apresentadas em relação à utilização dos tributos com a finalidade de promover a defesa do meio ambiente consiste na suposta relação estabelecida entre a imposição tributária e o caráter sancionatório que esta poderia representar, já que a postura poluidora é algo repellido pelas normas ambientais.

Em um primeiro momento, a aplicação de um tributo sobre uma conduta poluidora ou sobre um processo produtivo que gera a degradação ambiental pode remeter à ideia de sanção, o que levaria à descaracterização completa do

Sistema Tributário Nacional enquanto instrumento de implementação dos valores ambientais previstos na *Constituição Federal*.

Isso porque o artigo 3º do Código Tributário Nacional menciona que o tributo não pode constituir sanção pela prática de atos ilícitos. Paulo de Barros Carvalho traduz esse caráter não sancionatório dos tributos ao explicar que o diploma legal,

Ao explicitar que a prestação pecuniária não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. (2007, p. 24)

Todavia, em que pese as críticas tecidas por aqueles que não veem na tributação ambiental um processo legítimo, o sentido sancionatório pretenso, na realidade, não ocorre. Efetivamente, uma prestação pecuniária compulsória que se constitua como punição pela prática de um ato contrário ao ordenamento é multa, e não tributo. E vale dizer: na tributação ambiental não ocorre a aplicação de multas, e sim o direcionamento das espécies tributárias já existentes para a defesa do meio ambiente – seja por meio da fiscalidade ou da extrafiscalidade.

Para a proteção do meio ambiente, o Poder Público tem a sua disposição uma série de elementos que permitem a repressão de ações ilícitas e a orientação da sociedade em busca de comportamentos que não venham causar impacto ambiental, ou o reduzam ao menor nível possível. Dentre os primeiros instrumentos usualmente empregados, encontram-se as regras de comando e o poder de polícia.

No entanto, as leis impositivas, somente, não têm sido suficientes para promover a conscientização da sociedade no sentido de defender o meio em que se vive. Por essa razão, paralelamente a esse sistema cogente de determinações permissivas e proibitivas, o Direito Tributário apresenta-se como elemento de intervenção do Estado no domínio econômico, possibilitando, mediante políticas de incentivo e de desestímulo, induzir os agentes a comportarem-se de maneira ambientalmente desejável.

Diante disso, verifica-se que a tributação ambiental não se estrutura como mecanismo de comando, estabelecendo condutas permitidas e proibidas, acompanhadas das conseqüentes penalidades àquele que agir em desacordo com os ditames da referida disposição cogente. A tributação ambiental, ao contrário, parte do pressuposto de que todas as atividades econômicas aptas a compor

a hipótese de incidência de um tributo ecológico são lícitas e necessárias ao desenvolvimento da sociedade.

Daí a afirmação de que se tribute a poluição permitida pelo ordenamento jurídico decorrente de empreendimentos indispensáveis à população, incidindo sobre aquilo que realmente é apresentado à sociedade como imprescindível a seu bem-estar e a sua qualidade de vida. As ações poluidoras ilícitas, diferentemente, são disciplinadas pelas normas de conteúdo proibitivo, estas sim acompanhadas das sanções competentes. Nesse sentido, Fernando Magalhães Modé salienta:

Demonstra-se, com isso, que a razão motivadora da tributação ambiental não é a mesma sobre as quais se fundam as sanções. A aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo (proibitivo); ao contrário, a partir do reconhecimento de que uma atividade econômica é necessária à sociedade (seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social, seja por garantir empregos e renda a determinada comunidade, ou por outra razão qualquer) busca ajustá-la a uma aplicação de realização mais adequada do ponto de vista ambiental, desincentivando (pelo reflexo econômico negativo que impõe) que o comportamento de um determinado agente econômico ou conjunto de agentes se modifique para o que se tenha por ambientalmente correto. (2004, p. 83)

Portanto, o ponto fundamental da tributação ambientalmente orientada é que ela ocorre, necessariamente, no campo dos empreendimentos econômicos lícitos: aqueles que, embora causem danos ao meio ambiente, são admitidos pela legislação em virtude dos outros pontos positivos que deles derivam e que os tornam essenciais à sociedade. Esse argumento, por si só, elimina qualquer hipótese de atribuir à tributação ambiental o caráter de sancionatória.

Corroborando o entendimento exposto, Roberto Ferraz também afirma que a tributação ambiental não representa punição, uma vez que incide somente sobre atividades lícitas:

Portanto, o tributo, característico da democracia, sinal de cidadania e exercício de liberdade, somente se aplica ao âmbito das atividades lícitas, não podendo em nenhum momento ser concebido como sanção de atividade ilícita, como encargo a ser lançado contra atividades econômicas como punição. [...] Seria, portanto, totalmente

impróprio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados. Quando o objetivo seja sancionar, o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar, mas nunca o tributo. Isto não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente, mas não como sanção. [...] uma primeira característica fundamental da tributação ambientalmente orientada é que ela deverá ocorrer, necessariamente, no âmbito das atividades lícitas, como orientadora destas atividades [...]. (FERRAZ In: TORRES, 2005, p. 340-341)

O autor citado ainda fundamenta sua posição exemplificando que se uma fábrica de fertilizantes polui um rio, a tributação ambiental deve acrescentar um custo ao produto, correspondente ao custo que o Estado terá para promover a correção do dano causado, tornando interno um custo que antes era externo. A tendência é incentivar a substituição da atividade poluente por outra economicamente mais interessante, isto é, por outra que não tenha o respectivo custo embutido. (*Ibid idem*, p. 342)

Não se trata, portanto, de punir a empresa cuja atividade é amparada pelo ordenamento jurídico, mas de, admitindo-se sua necessidade ao desenvolvimento socioeconômico, buscar compor o custo ambiental gerado pela atividade com a obtenção de receita destinada a corrigir a agressão ocasionada, ao mesmo tempo em que se induz uma mudança de comportamento em razão do aspecto econômico mais favorável.

Tanto o poder público, pela tributação ambiental, não tem a intenção de estabelecer proibições ou comandos impositivos acompanhados de sanções, quanto a flexibilidade, que se apresenta como uma de suas mais expressivas vantagens, como observado ao se analisar os conceitos dessa modalidade de tributação, seus aspectos positivos e seus principais objetivos.

Tal flexibilidade consiste no fato de que o empreendedor é livre para optar por exercer sua atividade da forma que melhor lhe convier, não sendo ele obrigado a se submeter ao conteúdo ambiental das espécies tributárias. O que a tributação ambiental tenciona é estimulá-lo, e não o coagir a assumir a postura ambientalmente correta, fazendo com que ela lhe pareça mais vantajosa em decorrência dos benefícios que lhe são concedidos. Assim, estimular-se-á a redução da poluição esperada do exercício daquela determinada atividade.

Por assim dizer, enquanto a tributação ambiental garante ao agente econômico uma margem de manobra para a adequação de seu empreendimento

às normas de proteção do meio ambiente, quando, então, estará apto a receber os incentivos decorrentes de sua postura, a regra de comando proibitiva lhe impossibilita qualquer ajuste, revelando seu aspecto de inflexibilidade e rigidez. Quanto às normas impositivas, ou o empreendedor as cumpre, ou estará sujeito às penalizações previstas em seu bojo.

Outro traço distintivo imposto à tributação ambiental e às sanções de atos ilícitos é aquela que ocorre em decorrência das finalidades elencadas pelos princípios de proteção do meio ambiente; entre eles, o do desenvolvimento sustentável, do poluidor pagador e da prevenção.

Isso significa dizer que a tributação ambiental ocorre antes da realização do ato danoso ao meio ambiente, ou de forma a permitir a redução dos prejuízos esperados pela prática de tais ações mediante o caráter extrafiscal incentivador que lhe é atribuído. Já as sanções ocorrem sempre posteriormente à prática do ato ilícito, tendo pouca ou nenhuma atuação preventiva. (MODÉ, 2004, p. 84)

Cumprida ainda destacar que a tributação ambiental também se diferencia da sanção por não constituir, sob pena de invalidade absoluta, no confisco de resultado econômico auferido pelo agente pela conduta que causou a degradação ambiental. Jamais o tributo pode representar confisco dos bens do contribuinte; ao contrário, deve respeitar o mínimo vital, a capacidade econômica do cidadão, além de outros direitos e garantias fundamentais.

Na aplicação da sanção, diferentemente, o conjunto das penas deve eliminar o resultado positivo almejado e conquistado pelo infrator, pouco importando se isso implica confisco dos bens obtidos com a conduta ilícita. Permitir que o resultado da conduta criminosa permaneça em poder do agente é transmitir a falsa ideia de que o crime compensa.

Percebe-se que o conteúdo da tributação ambiental, por todos os motivos expostos, não configura sanção de atos ilícitos praticados pelo contribuinte, mas sim forma de orientação da sociedade para que esta assumam posturas que contemplem os valores ambientais previstos na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, ou ainda a captação de recursos que financiem programas de reabilitação e prevenção de danos causados ao meio ambiente.

Considerações finais

Conforme determinação do artigo 225 da *Constituição Federal*, o meio ambiente é considerado como uma garantia fundamental do indivíduo, essencial à sua qualidade de vida. Dada a importância e a transindividualidade do bem ambiental, ele deve ser preservado por ações do poder público e da sociedade

para que a geração presente e as futuras possam ter o acesso adequado à satisfação de suas necessidades.

Embora existam as determinações legais, constitucionais e infraconstitucionais, que ressaltam a preservação do meio ambiente como condição para a existência humana e o desenvolvimento socioeconômico, o que se presencia é uma disputa injustificada entre os interesses econômicos individuais e os ecológico-sociais. A lucratividade e a conquista de riquezas continuam sendo construídas, muitas vezes, às custas da degradação ambiental.

Para que se tenha um ponto de equilíbrio entre o respeito às liberdades econômicas individuais e o atendimento das necessidades coletivas, faz-se necessário que o Estado, enquanto instituição criada para promover o bem de todos, intervenha e atue como mediador desse processo, impedindo que a realização dos direitos em sua esfera particular obste as garantias sociais previstas constitucionalmente.

Por intermédio de disposições desprovidas de cogência e imperatividade, o Estado intenta seduzir os empreendedores a assumir determinada prática de sustentabilidade, já que esta se apresenta como mais vantajosa em virtude dos benefícios concedidos. Não se trata de comandos, mas sim de mecanismos de indução que mostrem ser a postura considerada socialmente adequada a mais benéfica.

Entre os instrumentos que podem ser elencados para que a intervenção em prol do meio ambiente tenha o sucesso esperado, os tributos se apresentam como um dos mais eficientes. Por meio do Direito Tributário, o Estado pode conceder incentivos fiscais para as atividades que adotam a política de uso sustentável dos recursos naturais e captar verbas que financiem programas de prevenção e restabelecimento do meio ambiente degradado.

A tributação ambiental assenta-se em dois fundamentos: os tributos devem ser empregados como forma de correção das externalidades negativas, agregando ao custo da atividade econômica os danos gerados à sociedade e ao meio ambiente no processo produtivo; deve-se induzir o sujeito passivo ao comportamento menos prejudicial ao meio ambiente, de forma que busque maneiras ecologicamente adequadas para desenvolver seu empreendimento.

Unir Direito Tributário e defesa ambiental torna efetivos os princípios que constituem concepções básicas e elementos de orientação para ações que têm por fim o bem-estar e a qualidade sadia de vida como resultados diretos de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Portanto, conclui-se que, por meio do direcionamento das figuras tributárias existentes, o Direito Tributário

constitui uma das formas mais eficientes de se promover a concretização dos valores ambientais constitucionalmente previstos.

Com a implementação da tributação ambiental, visualiza-se que todos os envolvidos serão beneficiados: o Estado, porque conquista importantes aliados na preservação ambiental e poupa recursos que seriam destinados ao restabelecimento de danos; os agentes econômicos, porque têm uma diminuição na carga tributária a ser suportada pelos incentivos concedidos e maiores rendimentos financeiros provenientes de um mercado consumidor que seleciona produtos ambientalmente corretos; e a sociedade, pois tem o direito fundamental ao meio ambiente garantido e, via de consequência, uma melhor qualidade de vida.

Referências

- ANTUNES, P. de B. *Direito Ambiental*. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- AMARAL, P. H. do. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ARAÚJO, C. C. *Meio Ambiente e Sistema Tributário: Novas Perspectivas*. São Paulo: SENAC, 2003.
- ATALIBA, G. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- AYALA, P. de A.; LEITE, J. R. M. *Direito Ambiental na Sociedade de Risco*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.
- BALEEIRO, A. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBIERI, J. C. *Desenvolvimento e Meio Ambiente: as estratégias de mudanças da Agenda 21*. 3. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2000.
- BENJAMIM, A. H. “Meio Ambiente e Constituição: uma primeira abordagem”. In: _____. *10 Anos da Eco-92: o direito e o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: IMESP, 2002.
- _____. *10 anos da ECO-92: o direito e o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: IMESP, 2002.
- BOTTALO, E. “Tributação, Ecologia e Meio Ambiental”. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, nº 78, p. 69-73.
- CANOTILHO, J. J. G. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.
- CARNEIRO, R. *Direito Ambiental: uma Abordagem Econômica*. São Paulo: Companhia Forense, 2003.
- CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

- CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, S. C. N. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- _____. *Comentários à Constituição de 1988 (Sistema Tributário)*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- COIMBRA, J. de Á. A. *O Outro Lado do Meio Ambiente*. Campinas: Millennium, 2002.
- COSTA, R. H. *Direito Ambiental em Evolução*. Curitiba: Juruá, 1998.
- DANTAS, I. *Direito Constitucional Econômico: globalização & constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2002.
- DERANI, C. *Direito Ambiental Econômico*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2007.
- FALCÃO, R. B. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FILHO, M. G. F. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990.
- FIORILLO, C. A. P. *Curso de Direito Ambiental Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____; FERREIRA, R. M. *Direito Ambiental Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- FONSECA, J. B. L. da. *Direito Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- GRAU, E. R. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- HUGON, P. *História das Doutrinas Econômicas*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- LANFREDI, G. F. *Política Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- LEITE, J. R. M. *Dano Ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MACHADO, H. de B. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MACHADO, P. A. L. *Direito Ambiental Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. *Direito à Informação e Meio Ambiente*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MILARÉ, É. *Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- MODÉ, F. M. *Tributação Ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2004.
- MOLINA, P. H. *Derecho Tributário Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- MORAES, A. de. *Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOURA, L. A. A. de. *Economia Ambiental: Gestão de Custos e Investimentos*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.
- MUKAI, T. *Direito Ambiental Sistematizado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994.
- NUSDEO, F. *Desenvolvimento e Ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975.
- OLIVEIRA, J. M. D. de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- PETTER, L. J. *Princípios Constitucionais da Ordem Econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

SEBASTIÃO, S. M. *Tributo Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, J. A. da. *Direito Ambiental Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. *Direito Ambiental*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOARES, G. F. *Direito Internacional do Meio Ambiente: emergência, obrigações e responsabilidades*. São Paulo: Atlas, 2001.

SOARES, C. D. “O Contribuinte de Direito e o Contribuinte de Facto do Imposto Ecológico”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 8, nº 34, set-out. 2000.

_____. “O Imposto Ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente”. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Coimbra, nº 58, 2001.

TORRES, H. T. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

VAZ, I. *Direito Económico da Concorrência*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

Recebido em: 08/08/2012

Aprovado em: 07/11/2013