

SISTEMA TRIBUTÁRIO E PROTEÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL E NO JAPÃO¹

José Marcos Domingues de Oliveira

Professor Titular de Direito Financeiro
Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Diretor do Programa de Intercâmbio Brasil-Japão da UERJ

Introdução

O Direito Ambiental é um ramo jurídico cuja idéia-força é a preservação da Vida humana na Terra através do desenvolvimento sustentável, isto é, o direito a existir, o direito à verdadeira Liberdade (tema caro ao tributarista), é a motivação básica do Direito Ambiental.

Da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente (Estocolmo, 1972) à Conferência Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO-92) no Rio de Janeiro, onde os debates tiveram o Homem como foco da questão ambiental, e passando pelo

¹ Este artigo foi escrito como resultado da pesquisa realizada na Universidade Waseda sob os auspícios da Fundação Japão através de uma bolsa *Fellowship*. O tema deste ensaio também foi abordado pelo Autor em conferências proferidas na Universidade de Kyushu e na Universidade Kwansai Gakuin em janeiro de 2002. O Autor agradece a colaboração recebida do Prof. Dr. Shigeyuki Suto, da Escola de Pós-Graduação em Direito da Universidade Waseda, e do Prof. Dr. Shigeru Ino, da Escola de Administração Tributária do Japão, durante sua estada em Tóquio (dezembro/2001-janeiro/2002).

Protocolo de Kyoto (1997) quando foram propostas reduções de emissões poluentes, o mundo assiste a uma série de declarações que vão desde a ratificação daquelas intenções à sua negação, ao argumento de que tais medidas de proteção ambiental poriam em risco os interesses de alguma potência econômica dominante.

É tempo, portanto, de uma profunda reflexão ética sobre o que somos, o que queremos e o que devemos fazer em benefício das gerações futuras. E há nisso a perspectiva preliminar dos Direitos Humanos e o Meio Ambiente, pois, nas palavras de SANTIAGO FELGUERAS², a deterioração ambiental pode

“chegar a impedir o gozo de direitos já reconhecidos (...) como o direito à vida e à saúde (...) até outros como os direitos culturais e e os direitos das minorias”.

Essa dimensão se projeta nas relações norte-sul entre os ditos Primeiro e Terceiro Mundos, referentemente à industrialização e ao desenvolvimento de uns poucos à custa da desindustrialização e ao

² *Derechos Humanos y Medio Ambiente*. Buenos Aires: Ed. Ad-Hoc, 1996, p. 17.

subdesenvolvimento de muitos, com a degradação crescente da qualidade de vida na maior parte da Terra.

De origens bíblicas imemoriais, o Direito Ambiental deita raízes no Gênesis³ quando ali se encontra que, consumada a Criação, Deus viu que tudo era “muito bom”, ordenado e equilibrado, e deu ao Homem um mandato, o de dominar a Natureza, desastrosamente confundido com *espoliar* ou *degradar*.

De fato, o que se põe à consideração é nada menos do que o mais importante valor da Humanidade: a vida humana, e a vida humana com dignidade.

O *princípio poluidor-pagador* (também adotado no Japão, onde se designa por “osen-sha futan gensoku”, literalmente, *princípio da assunção da carga poluidora*) surge como contra-ponto à irresponsabilidade, ao desperdício, ao egoísmo, apontando para a internalização dos custos ambientais dos agentes econômicos como norte do *desenvolvimento sustentável*, que é o desenvolvimento

³ Gênesis, capítulo 1.

preocupado em não prejudicar as gerações futuras, aquele que não degrada o Meio Ambiente ou o que mitiga os efeitos nefastos da ação do Homem sobre a Natureza.

Trata-se, pois, de reconhecer que o Meio Ambiente é bem econômico e tem preço; e que não há *desenvolvimento* que não seja *sustentável*.

O tema relaciona-se com a chamada *consciência ambiental*: a conscientização das pessoas tem a ver com a educação em geral e com a educação ambiental em particular; ela também tem uma dimensão governamental, tratando-se aqui dos conflitos de interesse entre a área econômica e as agências de proteção ambiental, com as conexas disputas orçamentárias (afetação ou não de receitas, neutralidade fiscal e até a credibilidade da tributação ambiental); ela também respeita à internalização dos custos ambientais das empresas, refletindo a inclusão pelos atores econômicos dos gastos com medidas de proteção ambiental nos preços dos seus produtos; e, finalmente, ela levanta a questão do uso e da utilidade dos instrumentos econômicos para a promoção da proteção ambiental e do desenvolvimento sustentável.

O Direito Tributário vai buscar no Direito do Meio Ambiente a seiva para nutrir-se dos elementos que lhe permitam servir de instrumento à preservação da Natureza e conseqüentemente da Vida.

Em sua recente obra, ***Derecho Tributario Ambiental***⁴, o Prof. HERRERA MOLINA, Titular da Universidade Complutense de Madri, faz três apreciações sobre esse novo campo do Direito Tributário:

1º – a introdução do *interesse ambiental* no Direito Tributário deve-se fazer com tanta decisão como cautela para não criar restrições ao *direito fundamental* de pagar tributos *de acordo com a capacidade contributiva*⁵;

2º – tributos ambientais e elementos tributários ambientais tensionam a lógica interna dos tributos⁶ e a reforçam na direção ambiental;

3º – a ordem jurídico-ambiental tem um *caráter transversal ou policêntrico* a exigir do jurista uma *visão interdisciplinar* da tributação⁷.

Aplicada ao Direito Tributário, o princípio poluidor-pagador tem um **sentido impositivo** (de *imputação* dos custos de defesa ambiental ao

⁴ Madrid: Marcial Pons, 2000.

⁵ *op.cit.*, p. 45.

⁶ *idem*, p. 55.

⁷ *idem*, p. 185.

poluidor) que é assimilado pela *fiscalidade* ou *tributação fiscal*,, ou seja, com fins arrecadatórios --- que é o campo por exemplo das taxas ambientais, para custeio dos serviços de polícia ambiental e do serviço público de recuperação ambiental; e tem também um **sentido seletivo** (de *graduação* da tributação de forma a incentivar atividades não-poluidoras e desestimular aquelas nefastas à preservação ambiental): é o campo da *extrafiscalidade*⁸ (da *tributação extrafiscal*, ou *de escopo*), cuja finalidade é não arrecadatória, senão ordinatória ou regulatoda da atividade econômica, agora, pela ótica ambiental.

A extrafiscalidade, ensinou ALFREDO AUGUSTO BECKER⁹, é uma das tarefas fundamentais do Direito Tributário, comprometido com uma verdadeira revolução, a criação de um *novo Ser Social*, que será, acrescente-se, identificado com o *dever fundamental* de pagar tributo, como diz JOSÉ CASALTA NABAIS¹⁰.

É característica da tributação ambiental a extrafiscalidade.

⁸ Sobre a extrafiscalidade em geral, cf. SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria General del Impuesto*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1962, p. 57-63. Entre nós, BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, divs, eds., capítulo XX.

⁹ *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: 2ª ed., Saraiva, 1972, p. 533.

A *extrafiscalidade*, esclareça-se, não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a *liberdade de escolha* do agente econômico, através da graduação da carga tributária, no caso em função de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal, fundada na teoria kelsiniana da *sanção premial*, difundida entre nós por BEZERRA FALCÃO¹¹, nada tem a ver com a dita “tributação punitiva” (como a incidente sobre a distribuição disfarçada de lucros), que pretende “impedir diretamente um ato que a lei proíbe”, por isso mesmo caracterizada por RUBENS GOMES DE SOUSA¹² como uma penalidade e não como um vero tributo. A extrafiscalidade intenta *influir na opção* do contribuinte por esta ou aquela atividade lícita, em outras palavras, na decisão da prática de “um ato que a lei permite”, na lição de ALFREDO BECKER¹³, sendo certo que, no regime democrático, o que a lei não veda está permitido.

Claro que não se deve perder de vista o instrumental administrativo de defesa ambiental: comando-controle, regulamentação, licenciamento,

¹⁰ *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

¹¹ *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro, Forense, 1981.

¹² *Distribuição Disfarçada de Lucros, in Imposto de Renda – Comentário 1.3*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, ano II, p. 299-301.

monitoração, auditoria e apenação são ferramentas tradicionais baseadas no poder-dever de polícia do Estado de regular o exercício de direitos individuais tendo em vista o interesse público.

Instrumentos Econômicos para a Proteção Ambiental

A doutrina¹⁴ reconhece nos subsídios, na comercialização de licenças ambientais, no depósito-retorno e na tributação ambiental instrumentos econômicos adequados à proteção ambiental.

Subsídios são recursos estatais direta ou indiretamente entregues aos envolvidos em atividades de relevante interesse público que, por isso, merecem o apoio oficial.

A comercialização de licenças ambientais é uma solução de mercado que permite a empresas eficientes vender limites autorizados de

¹³ *Op.cit.*, p. 556.

¹⁴ Cf. do Autor, *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: 2ª ed., Renovar, 1999, p. 45 e segs; e ISHI, Hiromitsu. *The Japanese Tax System*. New York: 3ª. ed., Oxford University Press, 2001, p. 303-304. Também, *Évaluer Les Instruments Économiques des Politiques de L'Environnement*. Paris: OECD,1997.

poluição não utilizados (*trade-off of permits*) a empresas tecnologicamente defasadas¹⁵.

Depósitos-retornos são mecanismos através dos quais uma parte do preço de mercadorias descartáveis (como lâminas de barbear, baterias, vasilhames plásticos) é restituída aos consumidores. Esse instrumento pode ser regulado como um **sobrepreço privado**, ou como um **imposto**, conforme aquele criado pela lei belga de 16 de julho de 1993, o qual incide sobre praticamente todas as compras de produtos descartáveis, mas que ou não é devido, ou, quando devido, é restituído, no caso de aquisições de itens recicláveis, operando assim como um **incentivo fiscal**.

Tributos ambientais são institutos financeiros derivados do poder de tributar. Têm um *sentido amplo* e um *sentido estrito* conforme incidam em face da utilização *direta* do meio ambiente, ou em virtude de atos

¹⁵ OECD. *Évaluer Les Instruments Économiques des Politiques de L'Environnement*. Paris: 1997. KORMONDY, Edward, coord. *International Handbook of Pollution Control*. New York, Westport, London: Greenwood Press, 1989. Os *trade-offs* ainda são um mecanismo incipiente em muitos países. O Protocolo de Kyoto estimula o seu uso, mas o Japão, por exemplo, recentemente adiou a sua decisão a respeito das sugestões constantes de estudos em andamento visando à sua implementação ("Emissions-trading plan put on back burner. (...) Trading regimes are going online around the world, and some commentators worry that Japan is falling behind the curve" (*The Japan Times*. Tokyo: 18 de janeiro de 2002, p. 3).

ou situações apenas *indiretamente* a ele conexos, como se verá adiante.

Os instrumentos econômicos ambientais fundam-se no princípio geral do Direito Ambiental do poluidor-pagador¹⁶, que tem um sentido *impositivo* (*imputação*, ao poluidor, dos custos dos serviços públicos ambientais) e um sentido *seletivo* (*graduação* da carga fiscal consoante a intensidade da poluição)¹⁷.

A tributação ambiental deve ser adaptada ao sistema tributário de cada país.

Os sistemas tributários do Japão e do Brasil

O Japão é um Estado unitário, monárquico, cujo regime de governo é o Parlamentarismo. Após a derrota na II Guerra Mundial, e a partir da vigente Constituição de 1946, o país rompeu com uma tradição de

¹⁶ “Il (le principe pollueur-payeur) est inspiré par la théorie économique selon laquelle les coûts sociaux externes qui accompagnent la production industrielle (dont le coût résultant de la pollution) doivent être internalisés c’est-à-dire pris en compte par les agents économiques dans leurs coûts de production” - PRIEUR, Michel. *Droit de l’Environnement*. Paris: Dalloz, 2ème. Ed., 1991, p. 123. Note-se que “The greater the cost share borne by the polluter, the greater the adherence to the polluter-pays principle” (*The Polluter-Pays Principle – Definitions, Analysis, Implementation*. Paris: OECD, 1975, p. 6).

¹⁷ Cf. do Autor, *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2ª ed., 1999, p. 17-27.

autoritarismo centrado no poder divino e incontestável do Imperador (“ten’no”), hoje reduzido a “símbolo do Estado e da unidade do povo, derivando sua posição da unidade do povo, neste residindo o poder soberano (art. 1º).

Embora consagre genericamente o princípio da igualdade (art. 14) e especificamente a legalidade tributária, a Constituição japonesa nada dispõe sobre o sistema tributário¹⁸, atribuindo à Dieta Nacional o exercício de todo o poder financeiro primário do Estado do Japão sem outras condicionantes explícitas¹⁹.

Assim, depende de uma decisão política casuística a delegação de competência tributária às Províncias (“too-doo-fu-ken”) ou às Municipalidades (“shi”), que, embora administradas por Governadores ou Prefeitos eleitos pelo Povo, não se podem dizer autônomas no sentido federativo a que estamos acostumados no Brasil.

¹⁸ “Art. 30 – O povo estará sujeito às tributações previstas em lei”; “Art. 84 – Nenhum novo tributo será imposto nem os existentes serão modificados a não ser pela lei ou nas condições prescritas em lei”.

¹⁹ “Art. 83 – O poder de administrar as finanças nacionais será exercido da forma determinada pela Dieta”; “Art. 85 – Nenhum dinheiro será gasto, nem o Estado se obrigará, exceto com autorização da Dieta”; “Art. 86 – O Gabinete preparará e submeterá à consideração da Dieta o orçamento para cada exercício fiscal”.

A Constituição japonesa não é analítica, mas sucinta; sua linguagem é indeterminada, ensejando grande liberdade à sua concretização legislativa e à interpretação. Ajusta-se a Carta a dois traços característicos da cultura japonesa, como já expusemos²⁰ alhures: a ambigüidade da linguagem e a aversão pela solução judicial das divergências, que são objeto de intensa negociação. É notável a importância das decisões jurisdicionais na consagração de diretrizes fundamentais, cuja obediência se impõe, reforçando a busca da harmonia social²¹.

Releva notar inexistir no Japão uma *cláusula geral anti-elisiva*²², embora a legislação do imposto sobre a renda consagre o *princípio da prevalência da substância econômica sobre a forma* (art. 12 da Lei de Imposto de Renda das Pessoas Físicas – “shootoku zei hoo”, e art. 11 da Lei do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – “hoojin zei hoo”).

²⁰ Cf. nosso *Aspectos da Influência do Direito no Desenvolvimento Japonês, Aspectos da Influência do Direito no Desenvolvimento Japonês*. Tóquio: Embaixada do Brasil em Tokyo, Série Setores, nº 4, Janeiro 1980; e Rio de Janeiro: Revista Forense, nº 279, jul./set. 1982, p.45-76.

²¹ NODA, Yosiyuki. *Introduction to Japanese Law*. Tóquio: University of Tokyo Press, 1976, p. 225 e segs.; TANAKA, Hideo. *The Japanese Legal System*. Tóquio: University of Tokyo Press, 1976, 4ª reimpr., 1979, p. 61 e segs.; e KITAGAWA, Zentaro (coord.). *Doing Business in Japan*. Newark & San Francisco: Matthew Bender, LexisNexis, v. 4, p. X 1-19 e X 5-7 e segs.

²² PRICE WATERHOUSE. *Doing Business in Japan*. Tóquio: 1996, p. 105.

O sistema tributário japonês se constitui de três tipos básicos de tributos (“kooka”²³): os impostos (“zeikin”²⁴) gravam manifestações genéricas de riqueza; as taxas são instituídas em razão da prestação de serviços públicos específicos (“shiyoo-ryoo”, *valor pelo uso*) ou em virtude do exercício do poder de polícia (“ninka kachoo-kin”, isto é, *dinheiro pela autorização*); e os “juuekisha futan” (*carga de responsabilidade do beneficiário*) são equivalentes às “contribuições de melhoria” cobradas em função da valorização de propriedades privadas decorrente de obras públicas.

A teoria do fato gerador, consagrada entre nós pela Emenda Constitucional 18, de 1965, e pelo Código Tributário Nacional, de 1966, em substituição ao finalismo preconizado pelo Decreto-Lei nº 2.416, de 17.07.1940, como diretriz para a classificação dos tributos, não se encontra positivada no direito japonês, cuja doutrina, porém, a adota na linha do alemão “steuertatbestand” (daí, “kazei taishoo” ou *objeto da tributação*). Não são praticados no Japão empréstimos compulsórios (“kyoosei kari-ire” ou *empréstimos coativos*), mas vicejam contribuições parafiscais (“futan-kin”, já doutrinariamente

²³ “Kooka” é a palavra genérica usada em Japonês no mesmo sentido do alemão “abgabe”.

consideradas integrantes de uma “quase *finança pública*”²⁵), cujo exemplo mais marcante é, como entre nós, a contribuição previdenciária (“shakai hoken futan-kin”, ou *carga de dinheiro referente a seguro social*), espécie da genérica contribuição social (“shakai futan”, ou *carga social*).

Os principais impostos nacionais²⁶ do Japão são os seguintes:

Imposto	Fato gerador	Base de Cálculo	Alíquota
Imposto sobre a renda das pessoas físicas	Auferir renda	Renda líquida	10% - 37% progressiva
Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas	Idem	Lucro	25% - pequenas empr. 34,5% - outras empr.
Imposto de heranças e doações	Receber herança ou doação de qualquer bem ou direito	Valor do bem ou direito	10% a 70% progressiva
Imposto sobre a propriedade territorial	Ser proprietário de terreno	Valor do terreno	0,15%
Imposto geral sobre o consumo	Vender mercadorias	Valor agregado	4%
Imposto sobre o peso de automotores	Ser proprietário de veículo automotor	Peso do veículo	Tabela

²⁴ Há também no Japão o vocábulo “sozei” para designar imposto (“steuer”), embora se controverta sobre a sua origem histórica que, para uns, traria implícita a idéia de tributo *in natura*, não em pecúnia.

²⁵ MASAO KANBE e HANYA ITO) referiram-se a *quasi-public finance* (“jun zaisei”), receitas cabentes na categoria geral de “compulsory take economy” (KANBE, *Jun Zaisei* - ITO, *Essays in Public Finance*. Tokyo: Science Council of Japan, 1954;., *apud* BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2nd. edition, 1958, v. II, p. 40, 447).

²⁶ GOMI, Yuji. *Guide to Japanese Taxes 2000-2001*. Tóquio: Zaikai Shooohoo Sha, 2000, p. 14 e segs.

Imposto sobre bebidas alcoólicas	Produzir ou importar bebidas alcoólicas	Volume	Tabela
Imposto sobre a gasolina e imposto rodoviário local	Refinar ou importar gasolina	Volume	Tabela
Imposto sobre querosene de aviação	Adquirir querosene de aviação	Volume	26.000 ienes por Kilolitro
Imposto sobre petróleo	Extrair ou importar óleo cru e outros	Volume	Tabela
Imposto sobre gás natural para automóveis	Consumir gás natural	Volume	17,5 ienes por quilo
Imposto sobre produtos de tabaco	Produzir ou importar	Volume	2.716 ienes por mil unidades
Imposto do selo	Lavratura ou emissão de documentos	Valor do documento	Tabela
Imposto de registro de e licença	Registro de imóveis, navios, empresas abertas, advogados, médicos e auditores independentes, propriedade intelectual; e emissão de cartas-patentes bancárias e licenças para negócios de bebidas alcoólicas	Valor do bem ou direito, do capital social ou do respectivo aumento, ou <i>per capita</i> , conforme o caso	Tabela

Imposto sobre a venda de energia elétrica	Fornecer energia elétrica	Volume	445 ienes por mil quilowatts
---	---------------------------	--------	------------------------------

São impostos provinciais²⁷:

Imposto de residência	Residir ou ter domicílio ou sede na província	<i>Per capita</i> (inclusive número de empregados) e renda	Tabela e progressivo
Imposto sobre empreendimentos profissionais	Perceber renda	Renda ou lucro	3% ou 5%
Imposto sobre a propriedade de veículos automotores	Estacionar o veículo permanentemente na província	Cilindrada	Tabela: (-)comercial (+) outros
Imposto geral sobre o consumo	Vender mercadorias	Valor agregado	1%
Imposto sobre produtos de tabaco	Manufaturar ou vender no atacado	Volume	"X" conforme tabela por mil unidades
Imposto sobre uso de campos de golfe	Usar ou permitir o uso	<i>Per capita</i>	800 ienes por pessoa por dia
Imposto sobre entrega de óleo diesel	Entregar óleo diesel	Volume	3.200 ienes por kilolitro
Imposto sobre a aquisição de	Adquirir terrenos e edificios	Valor de mercado	4%

²⁷ *Ibiden.*

propriedade imobiliária			
Imposto sobre a aquisição de veículos automotores	Adquirir automóveis novos ou usados	Preço	3% do valor superior a 500.000 ienes

São impostos municipais²⁸:

Imposto de residência	Residir ou ter domicílio ou sede na cidade	<i>Per capita</i> (inclusive número de empregados) e renda	Tabela e progressivo
Imposto sobre ativos fixos (IAF)	Ser proprietário de terrenos, construções, navios, e outros	Valor do bem	1,4%; nas cidades mais pobres, até 2,1% (dá crédito p / IEAMPT)
Imposto especial sobre a aquisição e manutenção de propriedade de terrenos (IEAMPT)	Adquirir e manter a propriedade de terrenos por menos de dez anos	Custo de aquisição (-)crédito do IAF	Aquisições: 3% Manutenção: 1,4%
Imposto adicional sobre ativos fixos situados em áreas com projetos de planejamento urbano em vigor	Ser proprietário de imóvel sito em áreas designadas	Valor do bem	0,3%

²⁸ *Ibidem.*

Imposto sobre a propriedade de veículos leves	Ser proprietário de veículos leves	Tipo	Tabela
Imposto sobre o estabelecimento de empreendimentos em cidades de grande dimensão	Instalar negócios	Area das instalações ou folha de pagamento	Tabela
Imposto sobre produtos de tabaco	Manufaturar ou vender no atacado	Volume	2.667 ienes por mil unidades
Imposto sobre banhos em <i>spa</i>	Operar banhos em <i>spa</i>	<i>Per capita</i>	150 ienes por pessoa por dia

No Japão vige um equivalente ao CTN brasileiro, o “*kokuzei tsuu-soku hoo*” (*lei de normas gerais sobre impostos nacionais*), Lei nº 66, de 2 de abril de 1962, que, todavia, dispõe apenas sobre responsabilidade tributária, pagamento e arrecadação, repetição de indébito e inadimplência, e processo administrativo tributário e matérias correlatas.

O Código japonês também não dispõe sobre a distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, que se encontra, direta ou indiretamente, em Códigos Tributários de outros países, como no

alemão “abgabenordnung”, na “ley general tributaria” espanhola, e na legislação dos principais países latino-americanos, como o Brasil.

No Japão cabe à doutrina estabelecer tais diferenças. No Japão nem os legisladores nem os contribuintes têm uma referência de direito positivo para confirmar se certo projeto de lei ou lei nova se adequa aos critérios jurídicos de que se trata.

Outra função primária de um Código Tributário é detalhar os princípios básicos do sistema tributário, como o conteúdo da legalidade, da igualdade, critérios de imunidade e de isenção tributária, e solução de conflitos de competência. Estas matérias não estão reguladas numa lei geral no Japão, mas são objeto de disciplina casuística na legislação de cada tributo aprovada pela Dieta Nacional.

Talvez uma lei geral não seja relevante em um país tão homogêneo como o Japão, mas certamente é absolutamente necessária na Alemanha, na Espanha e no Brasil e em outros países de formação cultural e política diversificada. Quanto ao Japão, sua utilidade e sua função harmonizadora e simplificadora parecem evidentes, embora

possa parecer trabalhosa a tarefa de consolidação de princípios positivados em muitas leis esparsas, como o Autor pode sentir em visita à Escola de Administração Tributária.

De qualquer modo, embora estruturados de forma diversa, os sistemas tributários japonês e brasileiro, como outros, consagram os principais institutos tributários, como o tributo (“kooka”) e suas espécies, impostos (“zeikin”) cobrados em face de manifestações de riqueza percebida, acumulada e consumida (Adolf Wagner), taxas (“shiyoo ryoo-kin” ou ninka kachoo-kin”) devidas em razão do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviços públicos específicos, como licenças, inspeções e prestações jurisdicionais, e contribuição de melhoria (“jyuuekisha futan”) em razão da valorização imobiliária decorrente de obras públicas.

Tributação Ambiental e sistemas tributários

A tributação ambiental é tema de pesquisa de ponta nos últimos quinze anos; ainda assim, discute-se seriamente sobre a sua

cientificidade e, mesmo quando aceita essa teoricamente, pouco consenso existe sobre a sua atuação prática.

Os chamados *tributos verdes* são designados tecnicamente tributos ambientais. *Tributos verdes* é expressão leiga que se refere a tributos que têm uma motivação ambiental. Mas, cientificamente, há dois sentidos de *tributos verdes* ou *tributos ambientais*: um *sentido amplo* e um *sentido estrito*. Em sentido amplo, tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental. Em sentido estrito, significa um *tributo novo* cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos.

Como implementar os tributos ambientais, essa é a questão. A propósito, invoque-se a lição do Prof. HERRERA MOLINA²⁹, da Universidade Complutense, de que nessa matéria há que se levar em consideração que a regulação ambiental (e, adito, a tributação ambiental) tem um caráter “transversal ou policêntrico” (e

²⁹ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 185.

interdisciplinar, acrescento), porque trata de múltiplos interesses conflitantes.

Os tributos foram originariamente concebidos como instrumentos de transferência de recursos privados ao Erário para fazer face à Despesa Pública; nesse primeiro sentido, os tributos têm uma função financeira, sendo por isso referidos como *tributos fiscais* (“finanzsteuer” no alemão) e *receitas fiscais*, que correspondem a uma política governamental não regulatória, ou, em outras palavras, *finanças neutras*, glorificadas pelo liberalismo clássico (“laissez faire, laissez passer”).

Entretanto, a tributação pode exercer uma grande influência na atividade econômica, dado que os tributos são um dos maiores custos empresariais. Os tributos podem ser utilizados como instrumento de regulação econômica indireta (“ordnungsteuer”): uma atividade ou produção que é altamente tributada pode ser abandonada em favor de atividades ou bens sujeitos a tributação menos onerosa. Talvez o mais antigo exemplo desse tipo de tributo seja a *barreira alfandegária* para proteção da indústria doméstica (os antigos Gauleses as

empregaram contra os Romanos; os mercantilistas fizeram amplo uso dela; e mesmo atualmente ela tem sido utilizada, ao lado de barreiras não-tarifárias no que se chamaria *neo-liberalismo mercantilista*...).

Nesse último sentido, os tributos se dizem *extra-fiscais*³⁰, porque eles não visam arrecadar fundos para financiamento da Despesa (alguns objetivam o não recolhimento – como a barreira alfandegária); sua finalidade é de **outra natureza**, econômica ou política, isto é, **dirijir** a economia visando um fim político, sendo assim *tributos regulatórios* ou *ordinatórios*, “taxes d’orientation” or “Marktordnungsabgaben”³¹, porque como “zwecksteuern” eles são “money having the goal of affecting taxpayers’ attitudes”, nas palavras do Professor suíço XAVIER OBERSON³².

Os tributos ambientais podem ter uma função *fiscal* (que corresponde ao sentido positivo do princípio poluidor-pagador) e uma função *extrafiscal* (que corresponde ao sentido seletivo do princípio), não obstante serem eles basicamente regulatórios, porque seu principal

³⁰ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho Tributario, parte general* (tradução espanhola do original *Steuerrecht*, München: 3^a ed., 1973). Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1978, p. 68-69).

³¹ OBERSON, Xavier. *Les Taxes d’Orientation*. Bâle et Francfort-sur-le-Main: Helbing & Lichtenhann – Faculté de Droit de Genève, 1991, p. 23.

objetivo é a mudança de atitude dos contribuintes (empresas e consumidores); em outras palavras, preocupam-se fundamentalmente em produzir ou ensejar a conscientização ambiental.

Claro, taxas e contribuições de melhoria têm basicamente uma função fiscal, mas os impostos, tanto no Brasil, como no resto do mundo, como no Japão (“zeikin”), dimensionados que são em face do capital, renda e consumo, são os mais eficientes não só visando à arrecadação como a regulação da ordem econômica.

Europa, Estados Unidos, Japão e Brasil têm adaptado seus tributos para fins de proteção ambiental. Abaixo, alguns exemplos:

Bélgica: imposto sobre consumo de produtos descartáveis, de lâminas de barbear a pilhas, câmeras e material de embalagem em geral;

França: imposto sobre armazenamento de rejeitos não-recicláveis;

³² OBERSON, Xavier, *ibidem*, p. 23-24.

Alemanha: imposto sobre material de embalagem e talheres descartáveis;

Portugal: incentivos fiscais a doações a ONGs ambientalistas;

Estados Unidos: imposto sobre petróleo e derivados e adicionais a imposto sobre produtos químicos; imposto sobre equipamentos de caça e pesca;

Japão: depreciação acelerada inicial para equipamentos de energia solar e para equipamentos que economizem energia, que evitem poluição e que se destinem a reciclagem; redução de imposto sobre equipamentos para redução de poluição do ar, da água, e sobre equipamento para redução da poluição sonora, e sobre instalações para redução da emissão de asbestos e desulfurização de petróleo.

Brasil: redução de IPI sobre motores e veículos movidos a álcool; incentivos fiscais para florestamento e reflorestamento; isenções fiscais para preservação florestal³³.

³³ A propósito, cf. “ITR – Reserva Ambiental – Inexigibilidade” (Remessa Ex Officio em MS nº 1999.04.01.108594-7/PR, do TRF da 4ª Região, *in* Revista Dialética, v. 67, p. 228).

Todos esses são exemplos de tributos ambientais no sentido amplo antes aludido, representando esforços significativos no caminho da preservação ambiental. Mas o grande desafio atual é avançar na criação de tributos ambientais no sentido estrito, significando um *novo* tipo de tributo. Alguns exemplos do direito comparado:

A Bélgica criou em 1993 um imposto sobre as emissões de monóxido de carbono (CO²), cuja receita é afetada ao Programa de Seguridade Social;

A França instituiu em 1990 um imposto sobre as emissões de poluentes;

A Suíça desde 1981 tem uma taxa sobre o ruído produzido por aeronaves, cuja receita é afetada à construção de aeroportos à prova de ruído;

E os Estados Unidos têm longa tradição de impostos sobre emissões poluentes.

O Brasil ainda não criou tributos ambientais no sentido estrito antes referido, embora haja estudos a respeito, como no caso do despejo de garrafas PET de refrigerantes³⁴, num movimento iniciado em 1998 depois de grandes enchentes no Sudeste, especialmente na cidade de São Paulo³⁵.

Recentemente, o Ministério do Meio Ambiente anunciou nova disposição de mudanças de alíquotas do IPI para produtos reciclados³⁶. Na linha de projeto de lei federal de autoria do Deputado FERNANDO GABEIRA, no Estado do Rio de Janeiro, também a Lei nº 3.369, de 7 de janeiro de 2000, preconiza que as empresas que utilizam garrafas e embalagens plásticas na comercialização de seus produtos sejam responsáveis pela destinação final ambientalmente adequada das mesmas (reutilização ou utilização em processos de reciclagem).

³⁴ Cf., do Autor, *Resíduos Sólidos: Propostas de Instrumentos Econômicos Ambientais*, obra coletiva em colaboração com SAYAGO, Daiane Ely; MOTTA, Ronaldo Serôa da, Brasília, Brasil (Ministério do Planejamento e Orçamento - Secretaria de Política Urbana), 1998.

³⁵ Cf., do Autor, *Resíduos Sólidos: Propostas de Instrumentos Econômicos Ambientais*, obra coletiva em colaboração com SAYAGO, Daiane Ely; MOTTA, Ronaldo Serôa da, Brasília, Brasil (Ministério do Planejamento e Orçamento - Secretaria de Política Urbana), 1998.

³⁶ “Hoje há um grande processo de reutilização de resíduos, o que significa que todo o lixo reciclado se transforma em uma nova mercadoria. Daí a importância de ter uma política econômica com instrumentos de **política tributária**, fiscal e creditícia, capaz de capturar esta nova concepção da economia, de maneira que se possa instrumentalizar os agentes econômicos para a prática do desenvolvimento sustentável, em substituição ao modelo de desenvolvimento predatório, que o País historicamente seguiu até hoje”, afirmou o Ministro José Carlos Carvalho em entrevista à Agência Brasil (14 de agosto de 2002).

Mecanismos espontâneos de *depósito-retorno* estão sendo implementados, ainda que timidamente no território fluminense³⁷.

No Japão afirma-se ainda não ter sido estabelecido um tributo ambiental em sentido estrito, e o Professor HIROMITSU ISHI³⁸, da Universidade Hitotsubashi, critica o estilo japonês de fazer política tributária ambiental, baseada em subsídios disfarçados de isenções.

Não obstante, segundo recente pesquisa realizada pelo jornal ASAHI SHIMBUM³⁹, quarenta das quarenta e sete províncias japonesas estão considerando a oportunidade de estabelecerem tributos ambientais sobre uma variada gama de mercadorias e serviços, todos com a finalidade de proteção ambiental. Vinte e três províncias têm ou pretendem ter impostos sobre a disposição de lixo industrial, com receita destinada a programas de redução dos rejeitos industriais e ao estímulo à reciclagem. A Província de Mie liderou a tendência ao introduzir o novo imposto em abril de 2002. A Província de Kanagawa

³⁷ Cf. **“Rio cria plano de reciclagem”** e **“Reutilizar garrafas é proibido no Brasil”** – Jornal do Brasil, Rio de Janeiro: 19.08.2002, p. A12.

³⁸ ...”subsidy policies have frequently been employed in the form of ‘tax expenditures’ (i.e. disguised subsidies)” (...). “ ‘Environmental policy’ in Japan simply means such indirect subsidies as tax concessions, which are listed in special tax measures of national and local tax systems” (*op. cit.*, p. 304).

³⁹ Cf. **“Local governments chase new taxes resources”** – *International Herald Tribune-Asahi Shimbun*. Tóquio: 29.05.2002, p. 3.

e outras doze províncias têm planos de instituir imposto sobre água engarrafada com fins de preservação florestal para, assim, assegurar o futuro dos recursos hídricos.

Outrossim, digna de nota é a Lei de compensação pelos danos à saúde e de outra natureza causados pela poluição (“koogai kenkoo higai too hoshoo ni kan-suru hoo” – Lei nº 111, de 5 de outubro de 1973, que combina afetação de receita de imposto na composição de um Fundo *sui generis*.

Por essa Lei, anualmente, dentro de 45 dias do início do exercício financeiro, as empresas poluidoras são obrigadas a contribuir, para um Fundo de Indenizações por Danos Gerados por Emissões Poluentes (“osen fukaryoo fukakin”) em favor das vítimas de poluição. São *contribuintes* as empresas que emitem óxidos de enxofre (SO_x) acima dos padrões legalmente admitidos pela autoridade ambiental, causando comprovadamente danos à saúde da população vizinha; as *contribuições* obedecem a rateio que leva em conta uma ponderação da carga poluidora de cada empresa (arts. 50 a 65). Vê-se aqui um

viés sancionatório dessa cobrança, que desqualificaria a contribuição como tributária.

Por outro lado, a receita do imposto sobre o peso de veículos automotores (“jidoosha jyuuryo ze”) é afetada ao citado Fundo de Indenizações por Danos Gerados por Emissões Poluentes (20%), respondendo a contribuição ambiental em questão pelos demais 80%⁴⁰, o que, a par de romper com o princípio da não vinculação da receita, dá ao Fundo contornos híbridos interessantes, na medida em que os proprietários de veículos, emissores de monóxido de carbono (CO²), são chamados a pagar prestação tributária conexas à poluição, sem caráter sancionatório, independentemente de vínculo causal com vítimas de poluição.

Considerações Finais

O Brasil e o Japão têm em comum o receio de que um imposto ambiental sobre as emissões de monóxido de carbono e de outros

⁴⁰ ISHI, *op. cit.*, p. 309.

poluentes tenha um efeito adverso na sua competitividade no comércio internacional, especialmente em tempos de globalização.

Por diferentes razões (o Japão profundamente dependente das importações de matérias primas, e o Brasil por ter uma economia em desenvolvimento sub-capitalizada), mas havendo implantado medidas de comando-e-controle para reduzir a poluição, ambos os países sentem uma relativa fragilidade em suas economias, o que tem refreado iniciativas mais arrojadas no campo da tributação ambiental.

Porém, considerando que outros países desenvolvidos já implementaram diversos tipos de tributos ambientais, inclusive no seu sentido *estrito*, parece que, no tempo devido, tais tributos serão adotados também no Japão e no Brasil, porque, a par da pressão internacional, entenderão eles que as emissões poluentes são uma forma de obter lucro, e isso merece regulação e intervenção estatal, que gera custos, isto é, Despesa Pública.

Os tributos ambientais são fertilizados pelo espírito do princípio poluidor-pagador, que é um princípio fundamental do Direito Ambiental.

Além do mais, tributar os poluidores em função das suas emissões não viola um princípio básico do Direito Tributário, que é o princípio da capacidade contributiva (em Japonês, “tanzei ryoku no gensoku”), segundo o qual os tributos devem ser exigidos na presença de manifestações de riqueza e de acordo com a força econômica do contribuinte); e os poluidores têm um ganho marginal quando poluem e não internalizam os custos da poluição⁴¹, como se usando o Meio Ambiente com fins lucrativos fosse um *negócio a custo zero*. Nesse sentido os tributos têm um papel valioso a desempenhar no esforço de defesa ambiental.

Este derradeiro aspecto é que parece ser o mais instigante em matéria de tributação ambiental *strictu sensu*: a demonstração da compatibilização da **extrafiscalidade** com o princípio cardeal da **capacidade contributiva**, na medida em que a mudança de comportamento pode ser ensejada por um mecanismo tributário exatamente porque a **atividade indesejada** produz um **ganho**

⁴¹ This is because, by not internalizing the cost of environmental measures, such as mitigations (equivalent to the social cost of pollution – cf. OBERSON, *op. cit.*, p.26), Industry accumulates a marginal wealth, showing ability to pay taxes out of an activity detrimental to the Environment, which action is fought through extra-fiscal (“ordnungsteuer” or “zwecksteuer”) taxation (cf. nossos *Direito Tributario e Meio Ambiente, op. cit.*, p. 113, n. 190, e *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 2^aed., 1998, p. 118.

marginal em função da utilização graciosa de um bem de uso comum do povo.

Finalmente, a tributação ambiental merece ser vista como um instrumento a ser compartilhado por países como o Japão e o Brasil, que se preocupam com o Meio Ambiente e têm em comum interesses e receios quanto à degradação ambiental.

E aqui está o desafio: usar o poder de tributar não para destruir os agentes econômicos⁴², mas *em benefício do povo*, porque os negócios devem ser conduzidos como meio de promoção do *desenvolvimento sustentável da Humanidade*, e não para subjugar o Homem, pois a isso equivale o *dinheiro-por-dinheiro* ensejador da autodestruição.

⁴² “The power to tax involves the power to destroy” (Chief Justice John Holmes).