

TAXAS AMBIENTAIS NO DIREITO BRASILEIRO. ESPECIAL REFERÊNCIA À TAXA FEDERAL DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL.

José Marcos Domingues¹

RESUMO:

Após brevemente apresentar os conceitos básicos de proteção ambiental e do **princípio do poluidor-pagador** em conexão com as características e méritos da tributação como instrumento hábil a satisfazer aquele objetivo, o artigo se concentra nas **taxas de serviços públicos**, especialmente nas taxas ambientais, como meio de obtenção de receitas com o propósito de financiar os **serviços de polícia ambiental**, atento, porém, ao controle de proporcionalidade desse tipo de tributo.

O trabalho aborda as principais notas das taxas no **sistema tributário brasileiro** e os respectivos princípios e limites, considerando especialmente a divisão de **competências** administrativas (inclusive ambientais) e tributárias na singular **federação tripartite** (União, Estados e Municípios) do País, o qual justifica a exigência da Constituição de edição de *leis complementares* destinadas a solucionar potenciais conflitos de competência entre os entes políticos.

Finalmente, o ensaio apresenta a visão crítica do Autor sobre as taxas ambientais atualmente em vigor no Brasil, prestando especial atenção à **taxa federal de controle e fiscalização ambiental** e às respectivas questões constitucionais levantadas perante o Supremo Tribunal, algumas aguardando julgamento através de ação direta de inconstitucionalidade.

PALAVRAS-CHAVE: Taxa Ambiental. Direito Brasileiro. Taxa Federal de Controle e Fiscalização Ambiental. Direito Ambiental.

ABSTRACT:

After briefly presenting the basic concepts of environmental protection and of the **polluter-pays principle** in connection with the characteristics and merits of taxation as an adequate instrument for the fulfillment of that goal, the article focus on **fees for public services**, specially on environmental fees, as a means of raising revenues for the purpose of financing **environmental police services**, due attention paid to the **proportionality control** of this kind of tribute.

The paper goes through the main features of fees in the **Brazilian tax system** and the respective principles and limits, specially considering the division of administrative (including environmental) competences and taxing competences in the country's unique **threefold federation** (Union, States and Municipalities), which justifies the Constitution's requirement for the enactment of *supplemental laws* intended to solve potential conflicts among the political entities.

Finally, the essay presents the Author's critical views on environmental fees currently in force in Brazil, paying special attention to the **federal environmental control and inspection fee**, and to the respective constitutionality issues raised before the country's Supreme Court, some yet to be tested through a pending direct unconstitutionality action.

KEYWORDS: Environmental Fees in Brazilian Law. Federal Environmental Control and Inspection Fee. Environmental Law.

¹ Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

SUMÁRIO

1. Introdução
2. O Princípio do Poluidor-Pagador e as Espécies Tributárias. A Taxa Ambiental
3. Características Próprias Da Tributação Ambiental. Finalidade E Controle De Proporcionalidade Da Taxa
4. A Taxa no Sistema Tributário Nacional e as Taxas Ambientais
5. Notas da Taxa no Direito Brasileiro.
6. As Taxas Ambientais do Ibama
 - 6.1. A taxa do art. 17-A
 - 6.2. A taxa do art. 17-B (“TCFA”)
7. Considerações Finais
8. Bibliografia

1. Introdução

“Se a administração pública, em defesa do interesse geral, polícia os abusos dos particulares e das empresas, quem policiará os excessos do poder?”
PROF. CAIO TÁCITO (*Poder de Polícia e Polícia do Poder*).

A preocupação com a preservação do meio ambiente gerou pouco a pouco uma responsabilidade jurídico-política de os Estados proverem à defesa ambiental.

Surgiu então a necessidade de estruturar-se serviço público de planejamento, licenciamento, monitoração e fiscalização dos empreendimentos econômicos que gerem ou arrisquem produzir impactos ambientais os mais variados, tudo a gerar despesas e a suscitar a questão do respectivo custeio, imputando-se aos agentes poluidores a responsabilidade da integração do valor das medidas de proteção ambiental nos seus custos de produção, diretriz que se denomina *princípio do poluidor-pagador*.

O princípio do poluidor-pagador está relacionado ao princípio retributivo (*Vergeltung*), definindo-se como “a exigência de que o poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e controle da poluição”², com vistas a induzi-lo a investir conscienciosamente na preservação dos bens ambientais e evitar-lhes o desperdício perdulário³.

Daí falar-se da necessária *internalização dos custos ambientais*, ou seja, da contabilização destes com vistas à sua integração no valor dos produtos e serviços postos ao tráfico jurídico⁴.

2. O Princípio do Poluidor-Pagador e as Espécies Tributárias. A Taxa Ambiental.

A inserção do ambientalismo no direito tributário há de ser feita com determinação e cautela, levando-se em consideração “o corte oblíquo”⁵ ou “o caráter transversal ou policêntrico”⁶ que a tutela do meio ambiente provoca em toda a ordem jurídica: determinação porque inexorável o emprego de todo o instrumental jurídico disponível (inclusive o tributário) na defesa do ambiente; cautela, para que não se incida na tentação da criação de mais um ou vários tributos “velhos” com mera roupagem “nova”, aumentando-se com isso a carga tributária sem proveito efetivo senão para o caixa do Tesouro.

Juridicamente, o princípio do poluidor-pagador pode realizar-se tanto através do licenciamento administrativo, da imposição de multas, da determinação de recuperação ambiental ou de medidas compensatórias, como

² *The Polluter-Pays Principle - Definitions, Analysis, Implementation*. Paris: O.C.D.E. - Organização para a Co-operação e Desenvolvimento Econômico, 1975, p. 6.

³ Wallace E. Oates, “*Deveria a Poluição Ser Tributada?*”, in *Economic Impact*, nº 65. Washington, DC: USIA, pp. 27-31 (ed. em português, 1989/3).

⁴ Xavier Oberson, *Les Taxes d'Orientation*. Bâle et Francfort-sur-le-Main: Helbing & Lichtenhahn, Faculté de Droit de Genève, 1991, p. 26.

⁵ José Casalta Nabais. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 651.

⁶ Pedro M. Herrera Molina. *Derecho Tributário Ambiental*. Madrid: M. Pons, 2000, p. 185.

pela cobrança de *tributos*⁷, enquanto fontes de recursos para custeio da proteção ambiental.

Das três figuras tributárias fundamentais (imposto, taxa e contribuição de melhoria), o foco que aqui interessa dirige-se à taxa, basicamente uma técnica especial de divisão do custo da Despesa Pública para melhor atender ao **princípio da isonomia**, na medida em que enseja que alguns que provocam despesa específica no Estado acudam de forma particularizada ao respectivo custeio, aliviando, assim, a Coletividade que, pelo Imposto, sustenta os serviços públicos gerais ou *uti universi*.

O critério de dimensionamento das taxas é o da sua equivalência razoável⁸ ao *custo* do serviço público que constitui o respectivo fato gerador. O custo da atuação estatal se toma como parâmetro *absoluto* daquele dimensionamento. A *equivalência razoável* da prestação tributária de taxa àquele custo constitui-se em critério *relativizador* ou *individualizador* da sua graduação. O princípio da proporcionalidade ou de adequação dos meios aos fins incide aqui na perspectiva de que essa razoável equivalência deve ser sempre controlada, conferida, aferida, de molde a que uma taxa (retributiva de certo custo) não se desvirtue em outra figura tributária (imposto) sem conexão com o custeio de uma determinada providência estatal (serviço específico) mas com outra finalidade: a de acudir a necessidades gerais de caixa do Erário.

⁷ Cf. nosso *Direito Tributário e Meio Ambiente. Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2ª edição, 1998.

⁸ As taxas devem guardar razoável equivalência ao custo dos serviços públicos que as justificam. Cf. Gustavo Ingrosso, *apud* Bernardo Ribeiro de Moraes. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 127; do autor paulista, *Doutrina e Prática das Taxas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1976, p. 185; Sampaio Dória, *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"*. Rio de Janeiro: Forense, 2ª ed. 1986, pp. 61-62; Ives Gandra da Silva Martins, *Taxa e Preço Público* (in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, v. 32, p. 241).

Paralelamente, o sentido *absoluto* ou *impositivo* do princípio do poluidor-pagador, determina a *imputação* ao poluidor do rateio do custo das ações estatais necessárias à preservação e recuperação ambientais, e é este que primeiramente atende à interseção do direito ambiental com o *direito das taxas*, espécie tributária precisamente fundamentada num fato da Administração (serviço público especial) provocado pela atuação do Administrado, a qual impõe ao Estado o desempenho de uma atividade co-respectiva de controle, em defesa do interesse público.

E o segundo sentido do princípio, *relativo* ou *seletivo*, determina a *graduação* das *taxas ambientais* por critérios que atendam não só às mais ou menos sofisticadas formas de atuação administrativa determinadas pelo tipo de atividade que a provoca, mas também às condições específicas em que esta é desenvolvida pelo Administrado. Ou seja, além de dados pertinentes à Administração (por exemplo, vencimentos e transporte dos seus funcionários), o volume, a densidade e as vicissitudes do serviço público são informados pelas próprias especificidades do espaço, das instalações, do modo de produção e grau de organização/responsabilidade sócio-ambiental dos Administrados visados pela ação administrativa em questão, (a exigirem este ou aquele número de servidores, equipamentos simples ou complexos, tempo de inspeção, etc. ou a ensejarem maior ou menor confiabilidade dos dados empresariais supridos à Administração).

Nessa conformidade, e designadamente no campo das *taxas ambientais*, não podem ser olvidadas ou desconsideradas **as iniciativas não-poluidoras e os investimentos em despoluição** dos empreendimentos sujeitos a controle, redutores a um só tempo de riscos potenciais, **que diminuem a intensidade**

de atuação da autoridade ambiental, ou facilitam o seu trabalho, com menor custo administrativo e a fortiori da taxa respectiva.

Esse *sentido seletivo* do princípio do poluidor-pagador enseja especial controle de proporcionalidade da *medida* das taxas em face dos Administrados (agentes econômicos, empreendedores), sobretudo relativamente à correlação lógica dos critérios de **dimensionamento** das providências com a sua **finalidade** justificadora que se extrai da respectiva previsão legal – **custeio do serviço público** de defesa ambiental.

A harmonização ou conjugação desses dois sentidos, impositivo ou absoluto, e relativo ou seletivo, do princípio do poluidor-pagador deve levar a uma adequada estimativa da taxa ambiental que, a um só tempo, garanta meios financeiros ao Estado, e não deixe de reconhecer os méritos, exemplificativamente assinalados acima, do empreendedor de forma a na *graduação* do tributo não desestimular investimentos ou práticas em despoluição ou redução de riscos ambientais.

3. Características Próprias Da Tributação Ambiental. Finalidade E Controle De Proporcionalidade Da Taxa.

A tributação ambiental caracteriza-se por sua natureza regulatória ou extrafiscal⁹, instrumento de política ambiental, indutora de comportamentos ambientalmente amistosos, que não deve ser perdida de vista mesmo em se tratando de taxa, tributo tradicionalmente tido como retributivo ou contraprestacional, portanto, de natureza fiscal por excelência.

⁹ Cf. nosso *Direito Tributário e Meio Ambiente*, cit., p.37; 69.

Em primeiro lugar, os tributos sempre terão um componente fiscal ou arrecadatário, mesmo quando instituídos com finalidade *extrafiscal*, pela simples razão de que ensejam uma escolha mais ou menos onerosa ao agente econômico contribuinte. Outrossim, seja qual for a opção exercida, até que se atinja o *ótimo econômico* do tributo ambiental (ou seja arrecadação nula), recolhimentos ordinários serão feitos entrementes.

Inversamente, todo tributo arrecadatário ou *fiscal*, pela sua própria natureza interventiva na esfera patrimonial do contribuinte, provoca neste uma atitude elisiva, de tentativa de minimização lícita do respectivo ônus financeiro, levando-o a migrar de negócio ou a optar por processos produtivos reduzam a carga tributária, como argutamente leciona BALEEIRO¹⁰. Ora essa atitude legítima dos agentes econômicos é reflexo do potencial *extrafiscal* dos tributos em geral, e a taxa dele não foge à regra, máxime quando, como é o caso da taxa ambiental, a sua graduação leva em conta precisamente variações das prestações públicas ambientais (e dos respectivos custos) geradas por comportamentos positivos (favoráveis ao meio ambiente) ou negativos (prejudiciais) do empreendedor-contribuinte.

Assim, a finalidade ambiental das taxas atrai especificamente a tutela do princípio jurídico da *proporcionalidade* que permite verificar a sua *adequação* aos *fins* a que se destina.

¹⁰ “O expositor da teoria da transformação foi Mac Culloch, que cita o episódio das destilarias escocesas tributadas à base de cálculos da produção presumível dos alambiques no fim do século XVIII. Pelo receio da fraude, o Fisco substituiu esse critério pelo imposto proporcional à cubagem dos alambiques, de sorte que esse cálculo constituía um coeficiente da produção de um ano. Os destiladores aperfeiçoaram a técnica a fim de que pudessem destilar mais rapidamente quantidade maior, de sorte que assim anulavam parte do imposto. O aperfeiçoamento chegou a atingir 2.880 vezes menos o tempo de encher alambiques. O exame desse fenômeno mostra, em certos casos, a possibilidade de evasão lícita graças a *requintes tecnológicos*” (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 13ª ed., p. 163).

4. A Taxa no Sistema Tributário Nacional e as Taxas Ambientais.

A fiscalidade brasileira reflete a forma de Estado desenhada na Constituição, segundo a qual a República Federativa é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (art. 1º), sendo certo que, além da União Federal, os demais entes políticos citados detêm o poder de decretar tributos necessários ao custeio dos respectivos serviços públicos e atribuições constitucionais.

A Constituição Federal, consagrando a melhor doutrina esposada há muito pelo Código Tributário Nacional, dispõe que são tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145)¹¹.

No caso da taxa, o fato gerador possível é “o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN).

Na verdade, pensamos que é *unitário* o fato gerador da taxa, porque mesmo o *exercício do poder de polícia* deve dar-se através de um serviço público específico e divisível, sob pena de se estar diante de um serviço *uti universi* e, portanto, insuscetível de ser custeado senão por imposto¹² (art. 16 do CTN). Mais, considerando-se que o núcleo substancial do Governo há de ser objeto de tutela ou provimento através de serviços que a Doutrina designa por *essenciais*, isto é, insuscetíveis de delegação, concessão ou permissão, tais serviços públicos devem necessariamente ser prestados pelo próprio Estado, sob pena de se descaracterizar e perder a sua identidade própria. A rigor somente os serviços de polícia (fiscalizações) e os serviços jurisdicionais se enquadram nessa definição de serviços essenciais. Por natureza de utilização compulsória, ainda que meramente potencial, esses serviços são remunerados por taxa. Os demais serviços públicos, delegáveis porque não essenciais, envolvem adesão ou outra forma de manifestação de vontade do utente, que até os pode recusar ou não solicitar, sendo, pois, sujeitos a retribuição preço financeiro (preço público).

A Jurisprudência do STF¹³ admite a existência de três tipos de serviços públicos: de um lado, os *propriamente estatais* (que acima designamos por essenciais) e os *essenciais* ao

¹¹ Cf., do Autor, *Espécies de Tributos*, in *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV-Renovar, nº 183, pp. 40 e segs.

¹² Cf. na Jurisprudência do STF, por todos, o RE 233.332-RJ: “Taxa de iluminação pública (...). Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais” (Ac. unân. do Plenário, de 10.03.99, publicado no DJ de 14.05.99).

¹³ Cf. RE 89.876, in RTJ 98, p. 230-238 e RE 416.601, julg. em 10.08.2005.

interesse público (no interesse da comunidade, como a coleta de lixo e de esgoto, distribuição de água e sepultamento, por essenciais à saúde pública); e de outro lado, os serviços não essenciais, em regra delegáveis (se prestados pelo Estado, estão sujeitos a preço público, e não a taxa).

A importância de estar o fato gerador da taxa singularmente positivado¹⁴ na Carta Magna pátria situar-se-ia, segundo FLÁVIO NOVELLI¹⁵, não apenas na intenção de “**dar base constitucional às taxas de polícia**” (onde o serviço público remunerado por elas nem sempre é *entregue* ao contribuinte, e nem é desempenhado em seu *favor*), mas também (e sobretudo, como pensamos) de “**cercear as notórias práticas abusivas** que, ao abrigo da competência comum (...) encobriam a indevida apropriação de verdadeiros impostos de alheia competência”, como testemunham inúmeros verbetes da Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal.

O *fato gerador*¹⁶ (ou hipótese de incidência tributária) é a situação, fato ou conjunto de fatos, tipificados em lei, que, ocorrendo na vida real, sujeita alguém ao pagamento de tributo, ou, na letra do art. 114 do Código Tributário Nacional - CTN, “a situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação tributária. Conceito que permite ontológica distinção entre as diversas espécies tributárias (art. 4º do CTN), é o fato gerador o elemento determinante da natureza jurídica dos tributos, e *não a base de cálculo*¹⁷, que daquele é apenas *objeto* (DINO JARACH)¹⁸.

¹⁴ Nenhum outro tributo está conceituado na Constituição Federal.

¹⁵ *Apontamentos sobre o Conceito Jurídico de Taxa*, in *Revista de Direito da Procuradoria-Geral*. Rio de Janeiro: PGE-RJ, v. 45 (1992), p. 100.

¹⁶ Na feliz formulação de Amílcar Falcão, fato gerador é “o fato, conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado” (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: 4ª ed., São Paulo: RT, 1977, p. 26).

¹⁷ “Base impositiva” (perspectiva dimensível do fato gerador) como queria Alfredo Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2ª ed., 1972, p. 338). É que a base de cálculo é função e não a própria materialidade do tributo (Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: 3ª ed., RT, 1984. p. 121).

¹⁸ *O Fato Impositivo*. São Paulo: RT, 1989, pp. 153-154 (trad. bras. da 3ª ed. Abeledo Perrot).

Sendo a base de cálculo “circunstância inerente” ao fato gerador, de que é “expressão econômica”¹⁹, ela só se legitimará se for logicamente consistente com ele. O valor maior entre ambos há de ser o fato gerador, pois ele é que dá nascimento à obrigação tributária.

FALCÃO²⁰ alerta para o desvirtuamento dos tributos no caso de a base de cálculo não guardar relação de pertinência ou inerência com o fato gerador, desfigurando-os ou desnaturando-os. Em suma, havendo incompatibilidade entre eles, a lei tributária não poderá ser aplicada. Daí a importância do controle de *proporcionalidade* da taxa e da adequação da sua base de cálculo ao respectivo fato gerador, exatamente em face da necessidade de concretização casuística do critério doutrinário de *razoável equivalência* que há de nortear a graduação desse tributo.

No caso da taxa ambiental, como visto, deve-se realçar a exigência lógica de que a medida do tributo seja informada, entre outros elementos, pela conexão que há entre a atividade do agente econômico, contribuinte, e a *volume* de serviço público (fato gerador) que a ela corresponder.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem como assente que as taxas podem ser graduadas de acordo com a *diversidade da atividade do particular* relacionada com o *custo do serviço público a ele prestado*; assim, julgando caso clássico de taxa de renovação de licença de localização e de licença de publicidade, o Plenário²¹ decidiu por unanimidade:

¹⁹ Amílcar Falcão, *op. cit.*, p. 138.

²⁰ *idem*, pp. 137-138.

²¹ RE 102.524-7-SP, publ. no Diário da Justiça de 8.11.84. O mesmo Plenário também tem afirmado em matéria de taxa judiciária que “... tem ela, como toda taxa com o caráter de contraprestação, um **limite**, que é o **custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte**. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação” (Representação nº 1.077-RJ, acórdão publ. no Diário da Justiça de 28.9.84).

“Como se vê, a diferença de *valor em virtude da diversidade de atividade* e a consideração do tamanho do estabelecimento a fiscalizar se ajustam, na medida do possível, ao *custo da fiscalização*, não violando os dispositivos acima citados”.

E, reiteradamente:

“Sendo a taxa uma contraprestação da atividade estatal (...), a taxa de licença não pode ter por base de cálculo o valor do patrimônio, a renda, o volume da produção, o número de empregados ou outros elementos que não digam respeito ao *custo da atividade estatal*, no exercício do poder de polícia”²².

A literatura jurídica dá suporte a essa jurisprudência, como temos sustentado²³.

Em suma, a taxa pode ter como base de cálculo uma ordem de grandeza que não corresponda a imposto e que seja *conexa ao custo do serviço* público prestado ou posto à disposição do contribuinte, realizando o princípio retributivo de um lado e o princípio do poluidor-pagador de outro, autorizando-se exigir maior taxa de quem mais gera custos (serviço) no Poder Público.

Assim, as taxas ambientais devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes para custeio das correspondentes tarefas administrativas; isto sem prejuízo de também poderem produzir efeito indutor do poluidor a buscar alternativas de comportamento menos poluidor visando a diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar.

Trata-se de conciliar princípios e o critério de coordenação há de ser o da *proporcionalidade*²⁴.

De uma difundida classificação ambiental²⁵ dos tributos aplicada ao direito tributário²⁶, cabe destacar a categoria da “administrative charges” (*encargos*

²² Acórdão unânime da 2ª turma, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 100.201-SP, publ. na Revista Trimestral de Jurisprudência, v. 116, pp. 647-651.

²³ Cf. nosso *Direito Tributário - Capacidade Contributiva*, Rio de Janeiro, 2ª ed., Renovar, pp. 92-101.

²⁴ O Supremo Tribunal julgou inconstitucional a taxa judiciária do Estado do Rio de Janeiro, considerando “excessiva onerosidade e desproporção” a falta de “razoável equivalência” entre aquele tributo e os serviços judiciais por ele remunerados (Representação nº 1.077-RJ, Rel. Moreira Alves, ementa publicada no Diário da Justiça de 28.09.84).

administrativos) que são *taxas de polícia* em contrapartida às atividades públicas de controle, autorização, registro e fiscalização referidas aos contribuintes poluidores.

As taxas de polícia ambiental inserem-se ou são chamadas na Europa de *taxas de tolerância*²⁵ porque são devidas em razão de fiscalizações diversas que visam a verificar, controlar, se a atividade do empreendedor-contribuinte se enquadra nos padrões de poluição tolerados pela sociedade e positivados nas normas ambientais.

Essas taxas não de ser graduadas pelo critério da equivalência razoável de seu valor face ao custo estimado do serviço público correspondente.

5. Notas da Taxa no Direito Brasileiro.

A definição do fato gerador da taxa no direito positivo brasileiro é antecedida de um esclarecimento relevante: as *taxas*, cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, devem sê-lo “no âmbito de suas respectivas atribuições” (primeira parte do caput do art. 77 do CTN).

Assim é porque no Brasil, através do sistema tributário nacional (Título VI, capítulo I da Constituição), há uma partilha constitucional de rendas (arts. 145, 148, 149, 153, 154, 155 e 156) que corresponde à divisão constitucional de competências político-administrativas entre a União (arts. 21 e 22), os Estados (art. 25) e o Distrito Federal (art. 32) e os Municípios (art. 30).

²⁵ Classificação da OCDE – Organização para a Co-operação e Desenvolvimento Econômico (cf. nosso *Direito Tributário e Meio Ambiente I*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2ª ed., 1999, p. 43.

²⁶ *ibidem*, p. 44.

²⁷ Carbajo Vasco e Herrera Molina. *Marco General Juridico de la Tributación Medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario*, in *Tributación Medioambiental: teoria, practica y propuestas*. Madrid: Thomson-Civitas, 2004, p. 99.

No Brasil a taxa é um tributo da chamada competência comum²⁸, isto é, pode ser instituída *comumente*²⁹ por qualquer dos entes da Federação, desde que de per si pratiquem o respectivo fato gerador (serviço público) cabente dentro das **competências político-administrativas** de cada qual, que lhes servem de **limite**.

Ora, na técnica constitucional pátria, acorde com a tradição norte-americana, as competências **federais** (atinentes à gestão do **interesse nacional**) são elencadas³⁰ na Constituição (arts. 21 e 22) e as competências **municipais** se conectam ao **interesse local** (art. 30, incisos I, V e IX, entre outros), reservando-se aos Estados as competências **que não lhe sejam negadas** pela Carta (art. 25, § 1º), sem prejuízo de outras explícitas (§§ 2º e 3º).

As competências são distribuições orgânicas do Poder. Em sede de Direito Administrativo, o Poder se concretiza através da *função administrativa*, que transforma o Poder em Ato, mediante sua aplicação a uma realidade; é o *fazer-se do ato*³¹. Pode-se dizer que o *ato administrativo* é a formalização ou exteriorização final do exercício do poder administrativo. Primordial função do Estado-Administração é garantir a Ordem constituída que permite a vida em condições de liberdade e igualdade.

²⁸ Desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (salvo a efêmera e frustrada experiência do adicional estadual de imposto de renda da CF de 1988), não há mais no Brasil competência tributária *concorrente*, caracterizada pela possibilidade de mais de um ente federado instituir o **mesmo** tributo, isto é, com o **mesmo fato gerador**, embora admitida em outras ordens jurídicas, como na norte-americana, em matéria de tributação sobre a renda.

²⁹ Novelli, *ibidem* (cf. nota 14 supra).

³⁰ Cf. Toshio Mukai. *Direito Ambiental Sistematizado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2ª ed., 1994, p.17.

³¹ Benvenuti, *apud* Alberto Xavier. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 27.

Sendo a “mais antiga das manifestações administrativas³²”, o *poder de polícia* surgiu para assegurar um mínimo daquela *ordem* que “permitisse a convivência tranqüila” em sociedade, fixando a Administração um marco de vida coletiva³³ para o exercício das liberdades individuais, sobretudo a liberdade de trabalho e de empresa.

Inexistindo direitos absolutos, porque sempre condicionados ou limitados pelo Bem Comum, *poder de polícia* se define como a prerrogativa (poder-dever) da Administração Pública de regular o exercício de direitos individuais tendo em vista o interesse público. Assim, conceitua-o a melhor doutrina como “a intervenção reguladora da administração pública, (...), para tornar possível o exercício dos direitos individuais³⁴”, ou o conjunto de atribuições “para disciplinar e restringir, em favor do interesse público adequado, direitos e liberdades individuais³⁵”; ou ainda “a parcela da função administrativa que envolve atividades de disciplina preventiva, fiscalização, repressão ou punição de abusos e transgressões” atinentes às várias situações jurídicas de que uma pessoa é titular³⁶; nessa linha, dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 78. **Considera-se poder de polícia atividade da administração pública** que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à **higiene**, à ordem, aos costumes, à **disciplina da produção e do mercado**, ao exercício de **atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público**, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

³² Diogo de F. Moreira Neto, *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 1989, p.338.

³³ Ramón Martín Mateo. *Manual de Derecho Administrativo*. Madrid: Trivium, 14ª ed. De 1991, reimpr. de 1992, p. 427.

³⁴ “A essa intervenção reguladora da administração pública chama-se polícia” (Ruy Cirne Lima. *Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Livr. do Globo, 1939, p. 95.

³⁵ Caio Tácito. *O poder de polícia e seus limites*, in *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 141.

³⁶ Sérgio d’Andréa Ferreira. *Direito Administrativo Didático*. Rio de Janeiro: ed. do autor, 1979, p. 248.

A *polícia ambiental* é uma especialização do poder de polícia, distinguindo-se nela, segundo DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO³⁷, “a polícia da atmosfera, a polícia das águas e dos oceanos, a polícia da flora e a polícia da fauna”.

Ora, em geral as taxas pelo exercício do poder de polícia (*taxas de polícia*) se destinam a “custear os serviços com a essa finalidade³⁸”, ou são cobradas “visando reembolsar o Estado do custo despendido no desempenho da atividade à qual está vinculado o fato gerador³⁹”.

As taxas ambientais não fogem a esses princípios. Esse parece ser o embasamento teórico que justifica a criação de taxas ambientais brasileiras, sem prejuízo das críticas que a elas se possam fazer.

Assim, uma taxa há de corresponder sempre a um serviço público ou federal, ou estadual, ou municipal, prestado pelo ente **competente**. A questão está, então, em discernir dentre as competências administrativas, que, exercitadas legitimamente, podem ensejar a instituição de uma taxa correspondente.

Embora “em princípio não [haja] superposição de atribuições⁴⁰”, pode-se excepcionalmente vislumbrar esse fenômeno quando houver conjugação de interesses diversos⁴¹ em face de um mesmo bem tutelado, caso em que se

³⁷ *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 1989, p. 351.

³⁸ Baleeiro, *Uma Introdução*, cit., p. 246.

³⁹ Luiz Emygdio F. da Rosa Junior. *Novo Manual de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 6ª e d., p. 250-251.

⁴⁰ Luis Roberto Barroso. *A Proteção do Meio Ambiente na Constituição Brasileira*, in *Revista de Direito da Procuradoria-Geral*. Rio de Janeiro: PGE-RJ, 1992, v. 44, p. 57.

⁴¹ Exemplificativamente, cogite-se do Maciço de Tijuca, na cidade do Rio de Janeiro: há ali uma reserva de Mata Atlântica, que justifica o interesse nacional (art. 225, § 4º da CF); de dimensão tal a influir na qualidade do ar da Região Metropolitana (interesse estadual); e tem peculiar valor paisagístico e turístico para a Capital (interesse municipal), para além do estritamente ambiental.

justificarão o exercício de mais de um poder de polícia e a exação de mais de uma taxa correspectiva.

O critério clássico de *discrimen*, especialmente em sede de poder de polícia⁴², está na atribuição de competência **legislativa** pela Constituição: em princípio, a entidade competente para legislar sobre a matéria será a competente para prestar os serviços públicos respectivos e, logo, para instituir taxas em face deles.

Ocorre que, como o poder de polícia é inerente à Administração Pública, ele “se reparte entre todas as esferas administrativas da União, dos Estados e dos Municípios⁴³”, podendo ser exercido de forma “concorrente quando o interesse de pessoas políticas se justapõe⁴⁴”.

Do ponto de vista tributário, a consequência é que, nesse caso, a competência tributária comum (própria das taxas) poderá ser exercida de forma concorrente e até cumulativa, “desde que mais de um” dos entes federados, ou todos, “venham a concretizar o pressuposto de fato definido em lei⁴⁵”, no caso, **o exercício regular do poder de polícia**.

É precisamente o que ocorre com a *polícia ambiental*, pois a Constituição determina no art. 225 c.c art. 23, VI e segs., que ao **Poder Público** incumbe defender e preservar o meio ambiente pela via da **competência comum**, cabendo, ademais, **competência legislativa concorrente** a todos os entes da Federação para legislar sobre matéria ambiental (art. 24, VI a VIII).

⁴²C.A. Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 11ª ed., 1999, p. 575.

⁴³Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 25ª ed., 2000, p. 123.

⁴⁴Bandeira de Mello, *op. cit.*, p. 576.

⁴⁵Novelli, *op. cit.*, p. 101.

Embora a Carta Magna imponha às três esferas federadas que defendam o meio ambiente, bem a propósito segue-se o escólio de FERREIRA FILHO⁴⁶ no sentido de que isso não quer dizer que a Constituição tenha-lhes dado *iguais* competências, “ou deixado tudo o que concerne ao meio ambiente *indiviso* entre elas, [pois] disto na verdade não poderia resultar senão a balbúrdia, em detrimento da segurança jurídica”, até porque, nas palavras de PAULO JOSÉ LEITE FARIAS⁴⁷, evidencia-se que “essa área de administração comum **não deve estar sujeita a desperdícios** de esforços e à **superposição** de atividades, **muito menos ao entrelaque** de ações administrativas de órgãos entre si autônomos”.

Visando à disciplina desse poder assim compartilhado, a Constituição exige que lei complementar fixe normas para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional (parágrafo único do art. 23). Em sede de Direito Ambiental, a Lei nº 6.938/81 foi recebida como **a lei complementar ambiental brasileira** pela Carta de 1988, que, “**no âmbito da legislação concorrente**, se limita a estabelecer normas gerais” (§ 1º do art. 24), normas essas que carregam a supremacia do direito federal⁴⁸.

De fato, tal como aconteceu com o Código Tributário Nacional⁴⁹, que, editado como lei ordinária em 1966, foi recepcionado com força de lei complementar⁵⁰ pela Constituição de 1967, ensina agora LEONARDO

⁴⁶ *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 125.

⁴⁷ *Competência Federativa e Proteção Ambiental*. Porto Alegre: Sergio A. Fabris Editor, 1999, p. 316.

⁴⁸ Para Ferreira Filho “somente inexistindo lei federal sobre normas gerais é que têm os Estados competência legislativa plena”, notando ele que “já existe a legislação federal sobre proteção do meio ambiente. É ela, por um lado, a Lei n. 6.938...” (cf. *in Direito Constitucional Econômico, cit.*, p. 128).

⁴⁹ RE nº 93.850, de 20.05.82, *in Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 105, p. 194.

⁵⁰ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 10ª ed., 1981, p. 54; Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 10ª ed., p. 41.

GRECO⁵¹ que "As leis federais ordinárias, anteriores à Constituição de 88, que definiam tal cooperação (...) **estão agora elevadas à hierarquia de lei complementar**, somente podendo ser alteradas por lei complementar, por força do mencionado parágrafo do artigo 23", sendo certo que, "em matéria ambiental, cabe aos Estados especialmente exercer as funções que lhes são atribuídas dentro do Sistema Nacional do Meio Ambiente, tal como definido na Lei 6.938/81, que em matéria de articulação das ações da União e dos Estados, está elevada ao papel de lei complementar, por força do parágrafo único do artigo 23...".

No direito tributário reforça-se a necessidade de lei complementar, *ex vi* do art. 146, I, para "dispor sobre conflitos de competência" entre os entes federados, tema fundamental exatamente no direito das taxas, mais ainda no caso das taxas ambientais, pelas razões suso expostas.

Argutamente preleciona ÉLCIO FONSECA REIS⁵² que a lei complementar visa "evitar que o contribuinte seja tributado por mais de uma pessoa política ou que seja obrigado a pagar tributo a quem não tem competência para instituí-lo", tendo a "finalidade de proteger a integridade do Texto Constitucional".

Dado esse quadro, o exame da legitimidade das taxas ambientais que se segue há de partir da análise das normas gerais de direito administrativo ambiental e de direito tributário ambiental, cuja matriz se encontra a um só tempo na Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei nº 6.938/81), com

⁵¹ *Competências Constitucionais em Matéria Ambiental*, in *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Ed. RT, jan./93, v. 687, p. 23-33, especialmente p. 27.

⁵² *Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 127.

status de Lei Complementar nos termos dos dispositivos constitucionais citados acima.

6. As Taxas Ambientais do Ibama

Considerando que “o exercício do poder de polícia em matéria ambiental virá associado ao já exercido pela entidade em outra área afim⁵³”, a Lei nº 6.938/81 dispõe que competência administrativa para licenciamento (emanação do poder geral de polícia de fiscalização) ambiental é **fundamentalmente estadual**, em decorrência do § 1º do art. 25 da Carta Magna:

“Art. 10 - A construção, instalação, ampliação e funcionamento de estabelecimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, considerados efetiva e potencialmente poluidores, bem como os capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio **licenciamento de órgão estadual competente**, integrante do Sistema Nacional do Meio Ambiente - SISNAMA, e do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis - **IBAMA, em caráter supletivo**, sem prejuízo de outras licenças exigíveis⁵⁴”.

Ressalva a Lei Ambiental a competência federal (através do IBAMA) para licenciar empreendimentos com impacto nacional ou regional, circunstância natural em face do interesse considerado, que ultrapassa as divisas dos territórios estaduais.

“§ 4º **Compete ao** Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis - **IBAMA o licenciamento** previsto no caput deste artigo, no caso de atividades e obras com significativo **impacto ambiental, de âmbito nacional ou regional**⁵⁵”.

⁵³ Cf. Luis Roberto Barroso, *op. loc. cit.*

⁵⁴ Redação original (“Art 10 - A construção, instalação, ampliação e funcionamento de estabelecimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, considerados efetiva ou potencialmente poluidores, bem como os capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio **licenciamento por órgão estadual competente**, integrante do SISNAMA, sem prejuízo de outras licenças exigíveis”) alterada pela Lei 7.804/89, de duvidosa constitucionalidade por não se tratar de lei complementar; todavia, no ponto, parece que a emenda não passa de ajuste declaratório em razão do **princípio da subsidiariedade**.

⁵⁵ Redação original (“§ 4º - Caberá exclusivamente ao Poder Executivo Federal, **ouvidos os Governos Estadual e Municipal** interessados, o licenciamento previsto no *caput* deste artigo, quando relativo a

De resto, a **subsidiariedade da competência federal** é explicitada ao longo da Lei 6938, como se vê do § 3º do seu artigo 10, do § 1º do artigo 11 e do artigo 14:

“Art. 10. (...) § 3º - O órgão estadual do meio ambiente e **a SEMA, esta em caráter supletivo**, poderão, se necessário e sem prejuízo das penalidades pecuniárias cabíveis, determinar a redução das atividades geradoras de poluição, para manter as emissões gasosas, os efluentes líquidos e os resíduos sólidos dentro das condições e limites estipulados no licenciamento concedido”.

Art 11. (...) “§ 1º - A fiscalização e o controle da aplicação de critérios, normas e padrões de qualidade ambiental serão exercidos pela **SEMA, em caráter supletivo da atuação do órgão estadual e municipal competentes**”.

“Art. 14. Sem prejuízo das penalidades definidas pela legislação federal, estadual e municipal, o não cumprimento das medidas (...) sujeitará os transgressores: I - à multa (...), **vedada a sua cobrança pela União se já tiver sido aplicada pelo Estado, Distrito Federal, Territórios ou pelos Municípios**”.

Em sua redação original, a Lei nº 6.938/81 não instituiu qualquer taxa ambiental. Foi com o advento da Lei nº 9.960, de 2000, anulada em parte pelo STF, e da Lei nº 10.165, também de 2000, que se introduziram os artigos 17-A e 17-B e seguintes com esse desiderato.

6.1. A taxa do art. 17-A

“Art. 17-A. São estabelecidos os preços dos serviços e produtos do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - Ibama, a serem aplicados em âmbito nacional, conforme Anexo a esta Lei.”

O artigo 17-A prevê a cobrança de “preços dos serviços e produtos (*sic*) do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, a serem aplicados em âmbito nacional, conforme Anexo a esta Lei⁵⁶”.

pólos petroquímicos e cloroquímicos, bem como a instalações nucleares e outras definidas em lei”) alterada pela Lei 7.804/89 de duvidosa constitucionalidade por não se tratar de lei complementar.

⁵⁶ Tentativas anteriores de estabelecer em Portarias (89/96 e 113/97) lista de taxas com denominação de *preços* foram censuradas e depois anuladas pelo STF (ADI 1.823-DF). Cf. nosso Direito Tributário e Meio Ambiente, cit., p. 62-63.

A leitura do Anexo traz perplexidade. Lá se designa como preços (*sic*) as contrapartidas de inúmeras licenças, licenciamentos, registros, liberações, autorizações, vistorias, inspeções, etc.! Isso quando é de taxas que se trata, desenganadamente, por se tratar umas e outros de inequívocas manifestações do exercício do poder de polícia, que se exerce “mais comumente por meio de **ações fiscalizadoras**, uma vez que a tutela administrativa do ambiente contempla **medidas** corretivas e **inspectivas**, entre outras (...) o **licenciamento** também ocupa lugar de relevo, uma vez que **as licenças são requeridas como condições para praticar atos** que, não observadas as respectivas cláusulas, podem gerar ilícitos ou efeitos imputáveis”, na lição de ÉDIS MILARÉ⁵⁷.

Ora, como se viu (notas 11 e 12 acima), a prestação pecuniária pública que se paga em face de serviços indelegáveis, porque essenciais, ou propriamente estatais, é taxa, nunca preço financeiro ou preço público, exatamente pela ausência de adesão voluntária ao respectivo regramento, ou seja, independentemente da vontade do devedor (artigos 3º e 114 c.c. 77 do CTN).

Trata-se de serviços de **utilização compulsória**, incidindo, assim, o verbete nº 545 da Súmula do STF: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias”.

Outrossim, invoque-se o art. 4º, I, do CTN, que esclarece ser o fato gerador, e não a denominação legal da receita, o critério de definição da natureza jurídica específica da obrigação tributária; se uma prestação pecuniária pública tem fato gerador de taxa, embora nome de “preço”, então é

⁵⁷ *Direito do Ambiente*. São Paulo: RT, 2000, p. 261.

de uma taxa (tributo) que se trata, sendo tributária a respectiva prestação (objeto da obrigação).

Claramente, o art. 17-A instituiu taxas de polícia, isto é, pelo **exercício tópico** do poder de polícia provocado por iniciativa do contribuinte que requer licenças, autorizações, vistorias, registros, etc., portanto são taxas pela **utilização efetiva** do correspondente serviço público, que se exaure na prática do ato administrativo procurado pelo utente, tal como se dá na prática de uma concessão de porte de arma, ou no registro de uma patente, ou na vistoria anual de um automóvel.

Tais taxas somente poderão ser cobradas pela autoridade ambiental federal se no exercício de sua competência administrativa, nos termos da Lei nº 6.938/81, que é “**supletiva** da atuação do órgão estadual e municipal competentes”, ou nos casos de a atividade fiscalizada ter “**impacto regional ou nacional ou regional**”.

É que há de haver *interesse federal* legítimo que justifique o serviço e a taxa correspondente.

Os Estados e o Distrito Federal e Municípios poderão cobrar taxas desse gênero no exercício de suas competências administrativas próprias, dados os padrões constitucionais e da lei de normas gerais ambientais.

Ressalvada essa restrição fundamental, cremos que essas taxas de licença ou registro ou vistoria não excluem a instituição e cobrança de uma taxa de monitoramento, ou de controle, ambiental que também são emanações do poder de polícia, no sentido do exercício constante de uma fiscalização sobre atividades potencialmente poluidoras, licenciadas ou não, quer espontaneamente, quer atendendo a *denúncias*, quer em função de serem

detectadas perplexidades nas informações prestadas rotineiramente por empreendedores ao órgão ambiental nos termos da lei.

Bem entendido: a competência para monitorar e fiscalizar há que ser especificada em lei. E o fato gerador da correspondente taxa também em lei deve ser descrito.

Nesses casos, a atuação da polícia ambiental se dá *ex officio*, em caráter **interventivo**, como se daria no caso de inspeções sanitárias diversas, não a requerimento do destinatário da fiscalização. Mas há necessidade de ter um serviço organizado e implantado, em permanente prontidão, que dê conta dessa responsabilidade específica, cujo mérito está exatamente na álea, na surpresa do possível Administrado *fiscalizado em potencial*. Inexistindo, assim, tal serviço, não será a polícia exercitada; não surgirá fato gerador; e impossível será falar de taxa de *polícia etérea*.

6.2. A taxa do art. 17-B (“TCFA”)

“Art. 17-B. Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”.

A Lei nº 10.165/2000, pretendeu dar foros de legitimidade a uma antiga aspiração do IBAMA de arrecadar uma taxa de controle e fiscalização ambiental (“TCFA”), que **não se apresentasse devida apenas em caso de utilização efetiva** do serviço ambiental e que pudesse ser exigida no caso da respectiva utilização meramente potencial (artigos 17-B e seguintes). A iniciativa foi placitada pelo STF no julgamento do RE 416.601-DF.

Todavia, pendem de julgamento agravos contra o trancamento das ADIs nºs 2.422 e 2.423, com registro de “fato juridicamente relevante” (despacho de 15.08.2005, noticiado no sítio de acompanhamento processual do STF).

Nesse sentido, cabem certas ponderações acerca do controle abstrato de constitucionalidade da TCFA que ainda está posto à alta consideração do STF.

Preliminarmente, deve-se realçar que, ao pretender tipificar o fato gerador da TCFA, “o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”, o art. 17-B não identifica qual providência ou quais medidas de polícia são deferidas ao IBAMA.

Ora, a expressão *exercício (regular) do poder de polícia* está na Constituição (e no CTN), em normas gerais *sobre* tributação, que não são normas *de* tributação, isto é, não servem para instituir tributo (art. 150, I, da CF e art. 97, III c.c. 114 do CTN); e dizer que o Ibama *controla e fiscaliza* no exercício daquele poder-dever nada acrescenta a outra norma geral do CTN (art. 78) que reproduz o respectivo conceito doutrinário; e referir-se a *atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais* a serem fiscalizadas ou controladas, além de despiciendo, pois não se poderia imaginar que o IBAMA fosse policial porte de arma ou qualquer outra coisa que não o meio ambiente, indica apenas o contribuinte⁵⁸ da taxa, mas não descreve⁵⁹ o fato gerador.

Segundo RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA⁶⁰, “a **previsão normativa** deve se referir, **sempre**, à emanção ou explicitação de **um ato expressivo do poder de polícia**”.

⁵⁸ Cf. nosso *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª ed., 1999, p. 112-114.

⁵⁹ Segundo Maria Lúcia Luz Leiria, “não há a descrição de qual é a ação policial que irá ser exercida” (*Breves Considerações sobre a TCFA*, in *Direito Tributário Ambiental* (TORRES, Heleno, coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 777.

⁶⁰ *Taxas de Polícia*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 54.

A Lei nº 10.165 ficou na *generalidade* da norma geral. Não se desincumbiu de sua responsabilidade de trazer “uma autorização legal explícita ou implícita atribuindo (...) a faculdade de agir”, na lição de CAIO TÁCITO⁶¹.

Esse requisito, de legalidade administrativa e de tipicidade tributária, não se atende sem um “modelo abstrato” na lição de ALBERTO XAVIER⁶², a que se possa, por “completa e rigorosa descrição”, subsumir⁶³ o **fato** (uma **espécie** de medida de polícia ambiental), fato gerador da taxa.

Em sede de taxas de polícia, “conforme o ato de polícia exercido, teremos um tipo *específico* de taxa⁶⁴”. Ora, não se vê no art. 17-B da lei qualquer autorização específica para agir a que se possa atrelar a produção de um ato administrativo *específico* capaz de ser designado fato gerador da taxa. A *fórmula* legal mais parece uma cláusula residual, uma *carta branca*, impossível de conter ou controlar: *tudo o mais* que não estiver previsto no art. 17-A...

Sem a previsão de prática de ato administrativo específico tipificado em lei, a *nova* TCFA parece mais um imposto para financiar atuação genérica, indivisível, da autoridade ambiental.

Também aqui, taxas somente poderão ser cobradas pela autoridade ambiental federal se no exercício de sua competência administrativa, nos termos da Lei nº 6.938/81, que é “**supletiva** da atuação do órgão estadual e municipal competentes”, ou nos casos de a atividade fiscalizada ter “**impacto regional ou nacional ou regional**”, porque há de haver *interesse federal* legítimo que justifique o serviço federal, fato gerador da taxa correspondente.

⁶¹ *O poder de polícia e seus limites*, cit., p. 142.

⁶² *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. RT, 1978, p. 59.

⁶³ “Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei” (Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: RT, 3ª ed., 1984, p. 66; e cita Amílcar Falcão, para quem “Um fato só pode ser “reconhecido como imponible se se subsumir à hipótese de incidência” (idem, p. 67).

⁶⁴ Bernardo Ribeiro de Moraes. *Doutrina e Prática das Taxas*. São Paulo: RT, 1976, p. 130.

Assim, com a vênia devida aos ilustres professores⁶⁵⁻⁶⁶ que abonaram a TCFA, manifestamos respeitosa discordância dos seus doutos opinamentos.

O exame do Colendo STF foi limitado pela via estreita do recurso extraordinário, como ressaltado no voto do Ministro JOAQUIM BARBOSA, não tendo havido prequestionamento sobre a reserva de lei complementar, nem sobre a bitributação; também não se pôs ao crivo da Corte a *questio juris* da estranha compensação de taxas ambientais locais contra a taxa federal do IBAMA.

Enfrentando esses problemas, assinale-se desde logo que não se pode exigir lei complementar para a instituição de taxa: não o determina a Constituição, salvo excepcionalmente (art. 148, art. 154, I).

O ponto a gerar preocupação é o do ataque tributário indireto às **competências administrativas** de polícia ambiental que foram objeto de previsão expressa pela Lei nº 6.938/81, recebida pela CF de 1988 com força de lei complementar *ex vi* do parágrafo único do art. 23, para fins meramente arrecadatórios.

Impende colacionar o questionamento de GERALDO ATALIBA⁶⁷: “será lícito ao poder público **manipular** seus órgãos de prestação de serviços ou de polícia, em função de interesses puramente arrecadatórios?” (...) “no que diz respeito à taxa chamada de polícia é **nítido que não**”. Ou seja, a União não pode se substituir ordinariamente ao Estado membro, invadindo sua competência político-administrativa, como pretexto para cobrar taxa, porque “se

⁶⁵Ives Gandra da Silva Martins, *A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA*, in *Direito Tributário Ambiental*, cit., p. 749-772).

⁶⁶Sacha Calmon Navarro Coelho, parecer juntado aos autos do RE 416.601-DF, julgado pelo STF em 10.08.2005.

⁶⁷ *Taxa pelo Exercício do Poder de Polícia. Fato gerador – base de cálculo*, in *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, out/dez 1970, v. 102, p. 489.

o exercício do poder de polícia não for regular ou o serviço não for de atribuição da entidade tributante, a taxa será ilegítima⁶⁸; a taxa será ilegítima porque, preliminarmente, o é o serviço federal (fato gerador do tributo).

Ora, se por essa lei complementar se definiu a **competência primária estadual** para proceder ao licenciamento ambiental e a *fortiori* para promover a fiscalização ambiental geral, então cabe aos Estados, e não à União (ou à sua autarquia IBAMA) impor o respectivo serviço de utilização compulsória e, então, haver a correspondente taxa. A alteração do caráter supletivo ou subsidiário da atuação federal dependeria de uma lei complementar de caráter nacional⁶⁹, não de uma lei ordinária federal, máxime quando está em jogo **conflito de competências tributárias solucionável** por norma geral veiculada por lei complementar (art. 146, I da CF), *in casu*, sem dúvida, com hierarquia superior⁷⁰ à da lei ordinária.

A lei complementar em debate não excluiria a competência administrativa e tributária municipal em face do *interesse local* sempre presente em matéria ambiental, na medida em que é no território de algum Município que se dá a intervenção humana no Ambiente, interesse esse resguardado pela Carta de 1988⁷¹. Ao contrário, prestigia-a no art. 5º, 6º e 14, entre outros dispositivos.

A questão da bitributação é conexa à da invasão de competência e se imbrica com a inusitada compensação da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA com taxas estaduais ou municipais (arts. 17-P e 17-Q introduzidos pela Lei nº 10.165/2000).

⁶⁸ Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 9ª ed., 1989, p. 164.

⁶⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 2004, p. 100.

⁷⁰ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. S. Paulo: Saraiva, 1985, p. 114-115.

⁷¹ No sentido do texto, Édis Milaré, *Direito do Ambiente*, *cit.*, p. 263.

Se um Estado, no uso de sua competência própria, constitucional (art. 25, § 1º c.c. 24, §§ 1º e 2º) e legal (art. 10 da Lei nº 6.938/81) cobra taxa pelo escorrito desempenho de serviços de polícia, não se justifica que o IBAMA *duplique* aquele trabalho *de olho* na cobrança da taxa federal, porque nesse caso ter-se-á exercício ilegítimo de atividade policial e exigência inconstitucional do correspondente tributo.

De fato, ?como logicamente se pode cogitar de atribuir certo valor a um serviço público federal (taxa) desde logo suscetível de redução se for paga taxa local? **Uma de duas:** ou a taxa federal está super dimensionada e admite um insólito *desconto* ou a competência federal não é exercitada porque um ente local a tem para si, desincumbindo-se de sua respectiva tarefa em face do que cobra taxa legítima. Em ambos os casos a taxa federal será espúria. A previsão de o IBAMA celebrar convênios com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para desempenharem atividades de fiscalização ambiental apenas reforça o entendimento de a taxa federal, pela subsidiariedade do serviço respectivo, não ser devida senão quando o ente local deixar de cobrar qualquer taxa por não ter exercido poder de polícia algum.

Aliás, a *medida* da TCFA não passa no teste de proporcionalidade: ela está dimensionada em razão do porte econômico do contribuinte, seu nível de faturamento ou receita, que nada tem a ver com o custo do serviço de polícia ambiental, incidindo na censura de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA⁷²: “Está evidente que circunstâncias referentes à pessoa ou aos bens do obrigado não podem servir de base impositiva para a cobrança de taxas”; e

⁷² *Taxas de Polícia*. São Paulo: Ed. RT, 2ª ed., 2004, p. 64.

especialmente na crítica de ATALIBA⁷³: “Está-se a ver que a lei criadora da taxa de polícia tem que tomar por base de cálculo – sob pena de ser inconstitucional – um critério proporcionado às diligências condicionadoras dos atos de polícia já que estes nenhum conteúdo econômico possuem”.

É que, como leciona BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁷⁴ o legislador não pode “fixar a taxa de forma arbitrária, a ponto de esquecer-se de sua causa jurídica, olvidar-se que o fundamento jurídico da taxa é a atividade estatal específica dirigida ao contribuinte”.

Esclareça-se nosso posicionamento: não é que a taxa não admita *qualquer* graduação por circunstâncias subjetivas do contribuinte; ela o admitirá, sim, desde que tais circunstâncias sejam conexas ao dimensionamento do volume, e *a fortiori*, do custo do serviço público de polícia.

Não se alegue *impraticabilidade* das providências *minuciosas* de apuração do valor do serviço de polícia: não só a demonstração da razoável equivalência da taxa deve ser feita pela autoridade ambiental, consoante a teoria geral desse tributo, como, em se tratando de tributação ambiental, a efetividade da internalização dos custos ambientais pelo poluidor é da sua natureza finalística específica, sempre voltada à tentativa de alteração comportamental do contribuinte, mesmo quando de cunho arrecadatório, como antes se fez notar.

É que “enquanto instrumento económico, as taxas são, como os impostos, uma forma de atribuição indirecta de um *preço* à possibilidade de utilizar o ambiente. Preenchem igualmente as funções de incentivo e de financiamento, nos mesmos termos que os impostos”. Nas palavras de MARIA

⁷³ Taxa pelo Exercício do Poder de Polícia. Fato gerador – base de cálculo, cit., p. 488.

⁷⁴ Doutrina e Prática das Taxas. São Paulo: Ed. RT, 1976, p. 188.

ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO⁷⁵, “permitem que a internalização se faça com a máxima eficácia econômica e ecológica, e constituem um forte estímulo ao melhoramento do comportamento ecológico dos poluidores, mesmo para além dos níveis legais de qualidade do ambiente”.

Não por outra razão, na lição de CARBAJO VASCO e HERRERA MOLINA⁷⁶, “as taxas constituem o instrumento mais preciso para o desenvolvimento da fiscalidade ambiental”, sendo certo que “as *taxas de tolerância* – subsidiariamente, por de **vigilância** – apresentam um maior potencial ambiental (...) [considerando-se] que ‘a intervenção por razões ambientais pode dar lugar a uma taxa pela outorga da correspondente licença’ e que, em tema de “taxas pela atuação administrativa de tolerância ambiental” a medida minudente do tributo sobre ruídos, por exemplo, se impõe “por **cada emissão que ultrapasse 10 decibéis da fração anterior e dois minutos de duração**”.

Isso revela a seriedade com que se deve tratar a base de cálculo da taxa, em **busca da real razoável equivalência** demandada pela doutrina do Direito Tributário universalmente.

É tempo de uma evolução na Doutrina e na Jurisprudência pátrias, que em matéria financeira em geral e em sede de taxa em particular, têm se mostrado perplexas ou inibidas diante de uma preconceituosa e limitadora aversão a testes de custos-benefícios de tributos. Ora, na Espanha, país que justa, ampla e profícua influência tem exercido sobre o Direito Tributário brasileiro e latino-americano, exige-se que

⁷⁵ *O Princípio do Poluidor Pagador*. Coimbra: Coimbra Ed., 1997, p. 104-105.

⁷⁶ *Marco General Jurídico de la Tributación Medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario*, op. cit., p. 93; 103.

“toda proposta de estabelecimento uma nova taxa ou de modificação específica das quantias de uma [taxa] preexistente deverá incluir, entre os antecedentes e estudos prévios para sua elaboração, uma Memória econômico-financeira sobre o custo ou valor do recurso ou atividade de que se trate e sobre a justificação da quantia da taxa proposta”,

conforme notícia HERRERA MOLINA⁷⁷, citando o requisito posto na *Ley de Tasas y Precios Publicos*.

À mingua desse tipo de esclarecimento, por exemplo, a Cidadania Fiscal não se exercita, prevalecendo as chamadas *caixas pretas* orçamentárias e tributárias no País, destinadas a impedir o crivo jurisdicional de razoabilidade sobre a carga tributária que, pelo menos nos *tributos causais*, como as taxas, deveria ser rotineiro. E o quadro epistemológico do direito brasileiro não é infenso a esse tipo de controle. Pelo contrário, a se perpetuar um jogo de arrogantes **presunções absolutas** que beiram o **autoritarismo** financeiro, **sem a transparência** exigida no estágio atual do Estado de Direito, princípio de moralidade ligado à economicidade e eficiência da Administração (art. 37 da Constituição brasileira), estará ferido de morte o princípio da proporcionalidade, frustrando-se a garantia constitucional do teste dos meios (taxas ambientais) em relação aos fins (custeio do serviço de polícia e extrafiscalidade ambiental).

No caso em apreço, a desproporção parece evidente tendo em vista a inidoneidade dos critérios legais: a **receita bruta** do contribuinte (art. 17-D, § 1º) não tem a ver com o potencial poluidor de sua atividade empresarial.

Por outro lado, ao generalizar a aplicação daquele inadequado critério, a Lei desconsiderou a grande variabilidade do valor agregado dos bens manufaturados pelos diversos empreendimentos-contribuintes, dos custos de produção e outros fatores que influenciam diretamente a receita bruta de uma empresa; de sorte que um alto faturamento pode corresponder a uma pequena

⁷⁷ *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: M. Pons, 2000, p. 105.

e sofisticada produção alto custo, levando a lucratividade baixa. Se a receita bruta ou o faturamento não é critério subjetivamente idôneo a medir capacidade contributiva, que a *Lei da TCFA* usa pretextando fazer justiça fiscal, menos ainda o será como referência de grau de risco de poluir.

Quanto aos critérios do *potencial de poluição* e o *grau de utilização de recursos naturais* (art. 17-D, § 2º), em tese adequados, foram **absolutamente presumidos** pela Tabela anexa à Lei, às vezes **equivocadamente**, outras vezes sem atentar às **especificidades** dos diversos empreendimentos, e principalmente, **sem considerar os respectivos investimentos** em despoluição, **que reduzem a necessidade de fiscalização, porque mitigam o risco de impacto ambiental negativo**.

Não se compreende como usinas de produção de concreto e asfalto (que produz rejeitos contaminantes) sejam enquadradas como “*indústrias diversas*” (código 14), com PEQUENO potencial poluidor, quando é notória a dificuldade de controle de emissão de material particulado nesse setor.

Também não se entende como a indústria de curtume (código 10), que inclui o tingimento dos couros, seja classificada como de ALTO potencial, enquanto que a indústria de estamparia de tecidos (código 11), estigmatizada pelos seus efluentes, seja classificada como de MÉDIO potencial poluidor.

E a generalização na aplicação desses parâmetros gera outras incoerências, por exemplo: a categoria *Indústria Metalúrgica*, sob o Código 03, é enquadrada como de **alto potencial** de poluição e de uso de recursos ambientais, sem distinção entre um complexo siderúrgico de base e um fabricante de esquadrias metálicas; a *Indústria de Papel e Celulose*, sob o código 08, também é incluída naquele **alto potencial**, sem distinção entre a

fabricação de celulose, reconhecidamente problemática do ponto de vista ambiental, e a manufatura de artefatos de papel, cartolina, etc., que, via de regra, não produz impacto e seus resíduos são normalmente recicláveis.

Melhor seria a lei fixar critérios, deixando a classificação das atividades como de alto, médio ou pequeno potencial de poluição à autoridade ambiental, como se dá na França⁷⁸ e no Brasil em matéria de seguro de acidentes do trabalho (que o STF aprovou⁷⁹), sujeitando-se o seu juízo técnico de valor ao crivo do Judiciário, com contraditório e diante de prova técnica.

Não se compreende ainda a isenção da TCFA concedida às entidades públicas federais, distritais, estaduais e municipais, e às entidades filantrópicas (art. 17-F), sem que se tenha qualquer critério legal ou lógico para tal (a imunidade constitucional recíproca é de impostos), quando se sabe que as captações, os tratamentos químicos e os despejos em rios federais, por exemplo, têm enorme potencial poluidor e são freqüentemente realizados por empresas estatais; e as entidades filantrópicas que mantenham laboratórios, escolas ou oficinas técnicas e industriais, por exemplo, também incidem no risco de poluir – em nada diferindo, nesta matéria, de uma instituição, mesmo que escolar, com fins lucrativos.

Faltam, pois, critérios razoáveis para a fixação da base de cálculo e da própria prestação tributária, nem para discrimen e classificação dos contribuintes, a justificar a pecha de inconstitucionalidade da TCFA por violação dos princípios da igualdade (art. 5º e art. 150, I), da razoabilidade e da proporcionalidade, aspectos materiais da cláusula do devido processo legal (art. 5º LIV da Carta Magna).

⁷⁸ Cf. Michel Prieur. *Droit de l'environnement*. Paris: Dalloz, 2eme. ed. 1991, p. 45.

⁷⁹ RE nº 343.446-2/SC, Relator: Min. Carlos Velloso.

Mais: o estabelecimento de **presunções absolutas**⁸⁰ de potencial poluidor, desprezando situações individuais, que só o caso concreto pode revelar, impede que um poluidor demonstre que, com seus investimentos em despoluição, baixou de patamar de risco ambiental, a merecer re-classificação na Tabela de incidência da TCFA, que, também por isso, parece desarrazoada e violadora da verdadeira legalidade, a legalidade que permite ao juiz controlar a proporcionalidade das decisões administrativas baseadas em critérios legais; parece que a Legislador foi além de suas atribuições constitucionais; arvorou-se em aplicador da Lei e em Juiz, quebrando a democrática **separação de poderes**.

A questão é de natureza constitucional e não pode escapar ao Poder encarregado de guardar a Constituição. Aceitar presunções absolutas em Direito Tributário corresponde a negar caráter material à lei tributária e considerar o tributo um mero dever político. Como ensinou BIELSA⁸¹,

“se [o imposto] é abusivo, ou é contrário ao princípio de igualdade e proporcionalidade, tudo será – *segundo opinião que não admitimos* – uma questão política, de ‘discricionariez’ política”.

E há ainda que considerar que a **presunção absoluta em matéria de tributação ambiental**, onde mesmo as taxas têm potencial extrafiscal, fere a respectiva lógica, sendo também por isso desarrazoada, quando engessa os empreendimentos em faixas estanques, sem possibilidade de migração para outra categoria de potencial poluidor, e, assim, desestimula novos investimentos em despoluição (que nenhum proveito trará ao empreendedor-

⁸⁰ Segundo Pérez de Ayala “a existência de ficções de Direito na definição legal dos elementos do fato impositivo, dos sujeitos passivos tributários e das bases impositivas, pode ter graves inconvenientes para a realização do princípio da capacidade contributiva (...)” (*Las Ficciones em el Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1970, p. 113-114).

⁸¹ *Estudios de Derecho Público*. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1951, v. II, pp. 41-42.

contribuinte); **gera efeito perverso é inverso** ao preconizado na Doutrina e adotado na Constituição, que é o do **incentivo ao desenvolvimento sustentável**, acorde com o **princípio jus-ambiental da preservação**.

Uma última preocupação não deve ser esquecida: as presunções absolutas da tabela de incidência da TCFA também reforçam ou provocam *inércia* ou *anestesia administrativa*, aproximando esse tributo das *taxas de cadastro passivo* de cunho arrecadatório abusivo, pois há órgãos públicos se contentam com essa *receita garantida* e deixam de realizar o fato gerador respectivo, que as legitimaria juridicamente. Uma coisa é certa: há de haver SERVIÇO a ser utilizado, ainda que potencialmente – como é o caso de muitas *taxas de polícia*, como a TCFA. A jurisprudência do STF⁸² precisa ser adequadamente interpretada, pois não se podem aceitar meros *serviços públicos* de fachada apenas *criados* para justificar a taxa⁸³; nem que a lei os estruture mas que eles não operem de fato. E o fato gerador da taxa não é outro senão o *exercício* concreto de uma atividade de polícia, não a mera previsão legal.

Caso inexista serviço específico e divisível de polícia ambiental, máxime quando a base de cálculo não se refere ao respectivo custo, então, estar-se-á a exigir imposto disfarçado⁸⁴ com nome de taxa.

⁸² RE nº 115.213 e outros citados no voto do Min. Joaquim Barbosa no RE nº 416.601-DF sobre a TCFA.

⁸³ Cf. o alerta de Ataliba (nota 66 acima).

⁸⁴ Cf. a crítica de Régis Pallotta Trigo: “... o poder de polícia tirado pela Lei nº 10.165/2000 se refere aos atos de fiscalização tendentes à concessão da licença ambiental. Não havendo na legislação novos tipos de controles, é de se concluir que **a atividade do Ibama a ser custeada via TCFA não difere em nada daquilo que ele já tem competência para realizar**, em caráter suplementar, no momento do deferimento da permissão ambiental. (...) Estamos em que a figura tributária prevista na Lei nº 10.165/2000 assume característica de **imposto**, pois o que a base de cálculo passa a gravar é o simples exercício de atividades consideradas pela lei como potencialmente poluidoras, **e não o custo da ação pública**”. (*A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA – e seus evidentes problemas nos aspectos material e quantitativo*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, set/2002, v. 84, p. 109, 112.

Se de fato não houver serviço do IBAMA, porque materialmente não está aparelhado, eficazmente de prontidão, não indo eficientemente a campo em busca de possíveis irregularidades ambientais a punir; se não audita relatórios empresariais ou não toma providências hábeis em face deles; se não se apresenta como órgão pró-ativo que procede *ex officio*; se sequer está em condições de exercer função supletiva das fiscalizações locais --- então não haverá fato gerador para taxa de polícia, cabendo a respectiva impugnação judicial.

7. Considerações Finais

Embora teoricamente possível a cobrança de uma TCFA pelo exercício do poder de polícia diverso daquele manifestado no art. 17-A da Lei Ambiental, designadamente o monitoramento ambiental, não parece que esteja escorreitamente instituída tal taxa, pela ausência de tipificação daquela atividade na Lei.

Admitindo-se para argumentar a legitimidade da Lei nº 10.165/2001, mereceria ela uma *interpretação conforme* a Constituição, no sentido de que a TCFA só seja devida ao IBAMA quando ele agir ao amparo de uma competência privativa sua (fiscalização de empreendimentos ou atividades causadores(as) de potencial impacto ambiental regional ou nacional), ou quando ele demonstrar que se vale da competência supletiva pela omissão da autoridade ambiental local competente (Estado e Município).

Ressalvado o caso de exercício cumulativo do poder de polícia ambiental, se exercitada a competência administrativa local nos termos da

Constituição e da Lei Ambiental, afasta-se a competência federal, caso em que é indevida qualquer taxa federal por impossibilidade do exercício da atividade policial do IBAMA e, pois, inoccorrência do fato gerador da TCFA. Caberá apenas cogitar de taxa(s) local(is). Não se poderia falar em *compensação de taxas*.

Se não exercitada a competência local e o IBAMA exercer poder de polícia federal, caberia apenas cobrança da TCFA (se legitimamente instituída), já que não se realizaria o fato gerador da(s) taxa(s) local(is). Também aqui não haveria lugar para *compensação*; só seria devida a TCFA.

A *compensação* só seria viável quando mais de um ente federado (a União/IBAMA e Estado e/ou Município) tiverem exercitado poder de polícia ambiental.

Mas, registre-se que a previsão legal da *compensação de taxas* prova contra ela mesma: a taxa federal parece em princípio superestimada, pois presume que em princípio se dá a omissão da autoridade local competente e que tem lugar o serviço federal. E quando esta atua dá-se então um *desconto* (dita “compensação”⁸⁵) da taxa federal, quando esta dever-se ter por totalmente indevida.

No caso de exercício cumulativo de competências ambientais e tributárias, a chamada “compensação” equivale a uma redução ou isenção parcial da TCFA, entendendo-se que a União Federal autolimitou-se na fixação de seu próprio tributo.

⁸⁵ Na verdade não se trata juridicamente de compensação, mas sim de uma isenção parcial da taxa federal. Compensação de débitos em Direito resulta da confusão em duas pessoas da condição recíproca de credor e devedor. O Ibama não pode ser credor de um contribuinte e devedor dele por uma taxa paga a uma terceira pessoa – Estado/Município.

O Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência firmada, antes e depois da Constituição de 1988, no sentido da legitimidade da Taxa Florestal de Minas Gerais (Representação nº 1.088 julgada em 27.08.81; Ag. Reg. no AI nº 196.465 julgado em 12.08.1997; RE nº 239.397 julgado em 21.03.2000; e RE nº 228.332 julgado em 25.09.2001). Afirmou-se que o Estado tem interesse na preservação “das suas florestas” (Representação nº 1.088), podendo exercer polícia ambiental no particular:

“Cada pessoa de direito público interno, como titular do poder de polícia, pode do mesmo se utilizar, e por exercer atividade de polícia administrativa pode criar taxa para o seu custeio. Ninguém pode negar o **interesse do Estado-membro na preservação das suas florestas**, em última análise, do meio ambiente” (voto do relator, Ministro Djaci Falcão às fls. 71 dos autos da Representação 1.088 – acesso no sítio do STF).

Há, porém, que se considerar a especificidade do caso, em que, anteriormente (fls. 69), se informara da existência de um **convênio** entre a União e o Estado de Minas Gerais, para a promoção da fiscalização e o policiamento da utilização e exploração das florestas”.

O acórdão em questão traz uma certa dubiedade: ao mesmo tempo que admite a fiscalização estadual nas florestas *estaduais*, ele legitima, ou reforça a legitimidade de tal prática, à luz de um convênio com a União.

Os precedentes posteriores não trataram de matéria atinente à divisão de competência policial florestal, limitando-se a legitimar a base de cálculo da taxa florestal mineira apartando-a da base impositiva do ICMS.

Na verdade a competência para fiscalizar **florestas em geral** está assim prevista no Código Florestal (Lei federal nº 4.771/65):

“Art. 22. **A União**, diretamente, através do órgão executivo específico, ou em convênio com os Estados e Municípios, **fiscalizará** a aplicação das normas deste Código, podendo, para tanto, criar os serviços indispensáveis. (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

Parágrafo único. **Nas áreas urbanas**, a que se refere o parágrafo único do art. 2º desta Lei, a fiscalização é da **competência dos Municípios**, atuando a União supletivamente. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)”.

Ressalvada a competência municipal, os Estados procedem à fiscalização florestal por delegação da União, nos termos de convênio. Esse convênio pode distribuir a competência entre a União e o Estado de que se trate (caso em que haverá a possibilidade de atuações cumulativas e de taxas respectivas, garantindo a lei a *compensação* contra a TCFA federal), ou pode entregá-la completamente (caso em que só haverá atuação estadual e, pois, lugar para taxa estadual). Se a União atuar supletivamente ao Município, poderá somente ela lançar a taxa correspondente. Não parece haver lugar, assim, para bitributação ou pluritributação.

Especificamente em matéria de **florestas públicas**, sua gestão é objeto da recente Lei federal nº 11.284, de 2 de março de 2006, que assim dispôs:

“Art. 2º (...)

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão as adaptações necessárias de sua legislação às prescrições desta Lei, buscando atender às peculiaridades das diversas modalidades de gestão de florestas públicas.

§ 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na esfera de **sua competência** e em relação às **florestas públicas sob sua jurisdição**, poderão elaborar normas supletivas e complementares e **estabelecer padrões** relacionados à gestão florestal.

Art. 3º Para os fins do disposto nesta Lei, consideram-se:

I - **florestas públicas**: florestas, naturais ou plantadas, localizadas nos diversos biomas brasileiros, **em bens sob o domínio da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal** ou das entidades da administração indireta;”

Esclarecido está na lei que a gestão e eventual polícia florestal dos entes políticos fica limitada às suas **respectivas** florestas, cada qual titulada da **respectiva competência** de instituir **taxa correspondente**. Assim, não pode o IBAMA lançar taxa federal em face de fiscalização de floresta estadual, nem os

Estados podem lançar taxa em face de fiscalização de floresta federal, não havendo, pois, ensejo a bitributação ou pluritributação.

O critério da receita bruta eleito pela *Lei da TCFA* não é conexo ao grau de potencial poluidor e, pois, não serve de metro ao volume de serviço de polícia ambiental e *a fortiori* à medida da correspondente taxa.

Na graduação da TCFA, o *potencial de poluição* e o *grau de utilização de recursos naturais*, absolutamente presumidos, a par de por vezes equivocadamente empregados, não consideraram os investimentos dos contribuintes em despoluição nem como fator mitigador do risco de poluição, nem como critério redutor do volume de serviço de monitoramento ambiental.

A técnica da presunção absoluta da incidência de ambos os critérios iguala desarrazoadamente empreedimentos-contribuintes em situação desigual, violentando o princípio da isonomia⁸⁶ que preside o sistema constitucional tributário, além de inviabilizar a sintonia fina da base de cálculo da TCFA, produz efeito inversamente proporcional ao recomendado pela Doutrina e pelo Direito constitucional positivo, violando os princípios da igualdade, da razoabilidade e da proporcionalidade, acolhidos pela Texto Magno brasileiro.

8. Bibliografia

ARAGÃO, MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO. *O Princípio do Poluidor Pagador*. Coimbra: Coimbra Ed., 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: 3ª ed., RT, 1984.

_____. *Taxa pelo Exercício do Poder de Polícia. Fato gerador – base de cálculo*, in *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, out/dez 1970, v. 102, p. 489.

⁸⁶ Isonomia que só pode ser entendida como igualdade relativa (Cf. julgamento da ADI 453, noticiado no Informativo STF nº 438, de 6.09.2006).

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 13ª ed.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 10ª ed., 1981.

BARROSO, Luis Roberto. *A Proteção do Meio Ambiente na Constituição Brasileira*, in *Revista de Direito da Procuradoria-Geral*. Rio de Janeiro: PGE-RJ, 1992, v. 44, p. 57, passim.

BECKER, Alfredo A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2ª ed., 1972.

BIELSA, Rafael. *Estúdios de DerechoPublico*. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1951, v. II.

CARBAJO VASCO e HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Marco General Juridico de la Tributación Medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario*, in *Tributación Medioambiental: teoria, practica y propuestas*. Madrid: Thomson-Civitas, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. S. Paulo: Saraiva, 1985.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 2004.

_____. Parecer juntado aos autos do RE 416.601-DF, julgado pelo STF em 10.08.2005.

DÓRIA, Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"*. Rio de Janeiro: Forense, 2ª ed. 1986.

FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: 4ª ed., São Paulo: RT, 1977.

FARIAS, PAULO JOSÉ LEITE. *Competência Federativa e Proteção Ambiental*. Porto Alegre: Sergio A. Fabris Editor, 1999.

FERREIRA, Sérgio d'Andréa. *Direito Administrativo Didático*. Rio de Janeiro: ed. do autor, 1979.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito Constitucional Econômico*.

GRECO, Leonardo. *Competências Constitucionais em Matéria Ambiental*, in *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Ed. RT, jan./93, v. 687, p. 23-33.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributário Ambiental*. Madrid: M. Pons, 2000.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível*. São Paulo: RT, 1989, (trad. bras. da 3ª ed. Abeledo Perrot).

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. “Breves Considerações sobre a TCFA, in *Direito Tributário Ambiental* (TORRES, Heleno, coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 777, passim.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Livr. do Globo, 1939.

MARTIN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Administrativo*. Madrid: Trivium, 14ª ed. De 1991, reimpr. de 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, *Taxa e Preço Público* (in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, v. 32, p. 241).

_____. *A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA, in Direito Tributário Ambiental*. Torres, Heleno, coord. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 749-772.

MEIRELLES, Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 25ª ed., 2000.

MELLO, C.A. Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 11ª ed., 1999.

MILARÉ, Edis. *Direito do Ambiente*. São Paulo: RT, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Doutrina e Prática das Taxas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1976.

MOREIRA NETO, Diogo de F. Moreira Neto, *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 1989.

MUKAI, Toshio. *Direito Ambiental Sistematizado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2ª ed., 1994.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 9ª ed., 1989.

NOVELLI, Flávio Bauer. *Apontamentos sobre o Conceito Jurídico de Taxa, in Revista de Direito da Procuradoria-Geral*. Rio de Janeiro: PGE-RJ, v. 45 (1992), p. 100, passim.

OATES, Wallace E. “*Deveria a Poluição Ser Tributada?*”, in *Economic Impact*, nº 65. Washington, DC: USIA, pp. 27-31 (ed. em português, 1989/3).

OBERSON, Xavier. *Les Taxes d'Orientation*. Bâle et Francfort-sur-le-Main: Helbing & Lichtenhahn, Faculté de Droit de Genève, 1991.

OCDE. *The Polluter-Pays Principle - Definitions, Analysis, Implementation*. Paris: O.C.D.E. - Organização para a Co-operação e Desenvolvimento Econômico, 1975, p. 6.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente. Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2ª edição, 1998.

_____. *Direito Tributário - Capacidade Contributiva*, Rio de Janeiro, 2ª ed., Renovar.

_____. *Espécies de Tributos*, in *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV-Renovar, nº 183, pp. 40 e segs.

OLIVEIRA, RÉGIS FERNANDES DE. *Taxas de Polícia*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004.

PÉREZ DE AYALA. *Las Ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1970.

PRIEUR, Michel Prieur. *Droit de l'environnement*. Paris: Dalloz, 2eme. ed. 1991.

REIS, ÉLCIO FONSECA. *Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 6ª ed.

TÁCITO, Caio. *O poder de polícia e seus limites*, in *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 10ª ed..

TRIGO, Régis Pallotta. “*A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA – e seus evidentes problemas nos aspectos material e quantitativo*”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, set/2002, v. 84, p. 109, 112, *passim*.

XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

São Paulo: Ed. RT, 1978. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação.*