

# ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL

Felipe Garcia Lisboa Borges <sup>1</sup>

Resumo: Aos tributos ambientais se impõe o desafio de atender, concomitantemente, os princípios norteadores do poder de tributar e os princípios ambientais. Isto, pois, na medida em que um instrumento fiscal é utilizado no contexto de uma política pública de proteção ambiental, parece ser evidente que o aspecto fiscal deve ser respeitado, tanto quanto a finalidade ambiental. A partir desta concepção, a presente pesquisa tem o objetivo de investigar a Lei 10.165/00, que instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, com a intenção de analisar sua constitucionalidade, sob o seguinte aspecto: se a atual configuração desta taxa atende, concomitantemente, aos princípios de justiça fiscal e justiça ambiental. Ao fim, se concluiu que a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental não atende, concomitantemente, aos princípios parâmetros de justiça fiscal e justiça ambiental, o que resulta na ilegitimidade e inconstitucionalidade do tributo.

Palavras-Chave: Taxa; Justiça Fiscal; Justiça Ambiental; Equivalência; Poluidor Pagador.

## ANALYSIS OF CONSTITUTIONALITY OF ENVIRONMENTAL CONTROL AND MONITORING FEE

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Professor de Direito da Faculdade Metropolitana da Amazônia (FAMAZ) e Advogado do Valente & Borges Advocacia, Brasil.

**Abstract:** Environmental taxes need to meet the challenge, concurrently, the guiding principles of the power to tax and environmental principles. This, therefore, to the extent that a tax instrument is used in the context of a public policy of environmental protection, it seems evident that the tax aspect should be respected as much as the environmental purpose. From this design, this research aims to investigate the Law 10.165 / 00, which established the Environmental Control and Monitoring Fee, with the intention to examine its constitutionality, under the following aspect: if the current configuration of this rate meets, concomitantly, the principles of fiscal and environmental justice. At the end, it was concluded that the Environmental Control and Monitoring Fee does not meet concurrently with the principles of fair taxation parameters and environmental justice, resulting in the illegality and unconstitutionality of the tax.

**Keywords:** Fee; Tax Justice; Environmental Justice; Equivalence; Polluter Pays.

**Sumário:** Introdução. 1. O Princípio da Equivalência como Parâmetro de Justiça Fiscal nas Taxas. 2. O Princípio do Poluidor Pagador como Parâmetro de Justiça nas Taxas. 2.1. Evolução do Conteúdo Doutrinal do Princípio do Poluidor Pagador. 2.2. O Princípio do Poluidor Pagador e o Princípio da Igualdade. 3. Análise da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. 3.1. A TCFA e o Princípio da Equivalência. 3.1.1. Análise do primeiro aspecto: a quantificação da taxa e a questão da equivalência. 3.1.2. Análise do segundo aspecto: análise do montante arrecadado pela taxa e a comparação com o custo da ação estatal. 3.2. A TCFA e o Princípio do Poluidor Pagador. 3.3. Resultado. 4. Análise Crítica do Resultado. Conclusões. Referências.

## INTRODUÇÃO



taxa cobrada pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) é a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao órgão ambiental federal para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. A TCFA foi instituída pela Lei nº. 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a Lei nº. 6.938, de 31 de agosto de 1981.

A relação dos sujeitos passivos da TCFA está no Anexo VIII, e o valor do tributo varia conforme o porte do estabelecimento, estando fixado no Anexo IX, ambos fazem parte da Lei 10.165/00.

A TCFA surgiu em substituição à Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), instituída pela Lei nº. 9.960/00 e declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de processo cautelar proposto pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), com a ADI 2.178-8.

A declaração de inconstitucionalidade da TFA foi fundamentada em três principais motivos: (a) o fato gerador da taxa não era o exercício estatal do poder de polícia, conforme exige o artigo 145, II, da Constituição Federal de 1988<sup>2</sup>, mas a atividade desenvolvida pelo contribuinte; (b) falta de especificação dos contribuintes potencialmente poluidores, que deveriam ser fiscalizados; (c) falta de indicação das alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido. Estas falhas, além de violarem frontalmente o texto constitucional, prejudicavam a justiça fiscal e ambiental da TFA. Note-se que, em se tratando de um tributo contraprestacional, a tipificação cerrada dos con-

---

<sup>2</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...] II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; [...]

tribuintes onerados e a previsão expressa do critério de quantificação do tributo são essenciais à distribuição da carga fiscal em conformidade com o princípio da equivalência, na medida em que será avaliado o custo provocado pelo contribuinte. Além disso, a falta de especificação dos contribuintes e o problema na base de cálculo prejudicam a correta internalização dos custos no agente poluidor, o que viola o princípio do poluidor pagador.

Em menos de um ano da instituição da TFA, o Congresso Nacional instituiu a TCFA, buscando corrigir as falhas explícitas da taxa anteriormente criada. A lei instituidora da TCFA já foi objeto de análise do STF. Nas ADI's propostas pela CNI, o STF deixou de analisar a questão, pois as ações não impugnaram todo o complexo normativo concernente à exação tributária questionada. Contudo, o plenário da Suprema Corte, no julgamento do RE 416.601/DF, confirmou a validade jurídico-constitucional da TCFA.

A presente pesquisa investiga a Lei 10.165/00, com a intenção de analisar a constitucionalidade da TCFA sob outro aspecto: o atendimento aos princípios constitucionais de justiça fiscal e ambiental aplicáveis às taxas. Objetiva-se, portanto, averiguar se a atual configuração da TCFA atende, especificamente, aos princípios de justiça fiscal e justiça ambiental.

Por primeiro, serão expostos os princípios parâmetros de justiça, a partir dos quais será realizada a análise da TCFA.

## 1 O PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA COMO PARÂMETRO DE JUSTIÇA FISCAL NAS TAXAS

A hipótese defendida neste item é o de que nas taxas, enquanto espécies tributárias de natureza comutativa ou contraprestacional, o princípio da igualdade é manifestado através do princípio da equivalência. O presente item discute, pois, a escolha do princípio da equivalência como parâmetro de justiça fiscal nas taxas.

Embora não haja um consenso global sobre o conceito de taxas, em grande parte dos países elas são devidas ao Estado como contrapartida por um serviço prestado ao particular. No Brasil, de acordo com o artigo 145, inciso II, da Constituição de 1988, União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição<sup>3</sup>.

O Código Tributário Nacional, autorizado constitucionalmente para tanto, define, em seu artigo 77, que os entes políticos podem instituir taxas, no âmbito de suas respectivas atribuições, as quais têm como fato gerador 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<sup>4</sup>.

A taxa, segundo o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, é uma espécie de tributo vinculado a uma prestação estatal. Esta afirmação é melhor explicada a seguir.

Segundo Ataliba (2012, p. 147), a taxa é um tributo cuja hipótese de incidência é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado (pessoa que vai ser posta como sujeito passivo da relação obrigacional que tem a taxa por objeto).

Na taxa, h.i. é o estado prestar um serviço, expedir uma certidão, desempenhar atividade tendente a culminar por dar ou manter uma licença, autorização etc., que se liga a alguém, que

---

<sup>3</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...] II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; [...]

<sup>4</sup> Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador 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.

é pela lei posto na situação de sujeito passivo do tributo.

Do que se vê que, para que se configure a taxa, basta a lei prever atuação estatal que tenha referibilidade a alguém (que poderá ser posto como sujeito passivo do tributo). Este tributo irá nascer com a referibilidade (no momento em que a atuação estatal se referir concretamente a alguém). (ATALIBA, 2012, p. 147)

A referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado é inerente às taxas, sendo, inclusive, a “referibilidade imediata” a característica que a diferencia dos impostos (ausência de referibilidade entre ato estatal e o sujeito passivo) e das contribuições (referibilidade indireta ou mediata). Por este motivo, não pode a lei exigir taxa de serviço que não se utilizou ou de fiscalização que não houve (ATALIBA, 2012, p. 156).

Da explicação acima, Ataliba (2012, p. 156) conclui que a referibilidade direta entre a atuação estatal e o obrigado é posta como o aspecto material da hipótese de incidência da taxa, sem a qual não se pode ter uma taxa. Conclui, também, que, sendo a atuação estatal referida imediatamente a alguém (referibilidade direta), a dimensão material das taxas, a base imponible é uma dimensão qualquer da própria atividade do estado: custo, valor ou outra grandeza qualquer (da própria atividade). (ATALIBA, 2012, p. 150)

Bussamara dá a seguinte contribuição, no que diz respeito à base de cálculo própria das taxas:

Pois bem – indo agora mais diretamente ao ponto –, sendo a base de cálculo, pelo atual sistema constitucional tributário, uma *perspectiva dimensível* do aspecto material da hipótese de incidência de um tributo e, ainda, residindo na retributividade o princípio informador das taxas, o *custo* dessa respectiva atuação estatal mostra-se como a única base de cálculo possível e legítima da espécie tributária *taxa*, já que sua materialidade, objeto a ser dimensionado, só pode consistir numa atuação estatal referida a alguém (BUSSAMARA, 2003, p. 125).

Como se vê, o conceito e a estrutura das taxas, de acordo com a ordem jurídico-constitucional brasileira e sua doutrina, apresentam uma forma e uma substância natural ao princípio da

equivalência, que por sua vez, exige a relação equânime entre o fator gerador (atuação estatal) e o valor cobrado pelo ente, a título de taxa.

Segundo Borges e Tupiassu-Merlin (2014, p. 38), o sentido do princípio da equivalência está na estreita equivalência entre a atuação estatal e o valor cobrado do sujeito passivo. Isto, pois, intencionalmente ou não, a ação do Estado direcionada ao particular causa uma diferenciação entre estes e o restante da comunidade, diferença que precisa ser corrigida para restaurar a isonomia.

Vasques (2008, p. 15), defende que:

O sentido essencial do princípio da equivalência está em proibir que se introduzam nos tributos comutativos diferenciações alheias ao custo ou ao benefício, assim como em proibir que o valor destes tributos ultrapasse esse mesmo custo ou benefício, sacrificando os respectivos sujeitos passivos em proveito da comunidade. Ora deste que é o seu sentido essencial desprendem-se exigências diversas na delimitação da base de incidência objectiva e subjectiva dos tributos comutativos, na composição da sua base tributável, na fixação do respectivo valor, na afectação da receita que geram.

O autor sustenta que a igual repartição da carga tributária significa a verdadeira justiça fiscal. Contudo, essa justiça fiscal não é alcançada apenas quando se obedece ao princípio da capacidade contributiva, que determina onerar mais quem mais possui e onerar menos quem menos possui, ou exonerar da tributação aquele que não tem capacidade para pagar tributos. O autor considera a igualdade como um princípio que pode ser concretizado de diversas maneiras, dependendo das características do contexto no qual é aplicado.

As taxas, por exemplo, possuem características que impedem sua graduação pelo princípio da capacidade contributiva, em especial, a referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado. Precisamente pelo fato de a taxa ser um tributo cujo fato gerador seja uma atuação estatal diretamente prestada ao sujeito passivo, sobretudo sua mensuração deve guardar relação estreita com a

atuação estatal, sob pena de alterar a própria natureza do tributo, ainda que continue a ser denominado taxa. A igualdade, por conseguinte, somente é atingida pelo princípio da equivalência, na medida em que o princípio da capacidade contributiva iria desnaturá-la.

O caso dos impostos é diferente. A demonstração de riqueza, ou de capacidade para contribuir, é o próprio fato gerador do tributo, como a renda, a propriedade etc. Nesse caso, faz todo o sentido garantir a justiça tributária pela lógica redistributiva, pois, aspectos pessoais do contribuinte, como a capacidade econômica (riqueza), devem ser considerados quando da mensuração do tributo, de modo que a repartição da carga fiscal atue onerando quem mais tem capacidade para contribuir e menos com quem menos recursos materiais possui.

Sem aspirar uma generalização do princípio da equivalência, o princípio da igualdade tributária exige uma leitura contextual (justiça tributária), devendo-se olhar a natureza variada dos tributos e perguntar pelos critérios de repartição que se lhes adéquam melhor. (VASQUES, 2008)

## 2. O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR COMO PARÂMETRO DE JUSTIÇA AMBIENTAL NAS TAXAS

No campo fiscal, a justiça distributiva é concretizada pela repartição igualitária da carga fiscal. No campo ambiental, a justiça está na distribuição/ acesso igualitário aos bens e recursos naturais. Neste capítulo, a reflexão busca saber se o princípio do poluidor pagador consegue concretizar a igualdade e, assim, ser considerado parâmetro de justiça ambiental.

### 2.1 EVOLUÇÃO DO CONTEÚDO DOUTRINAL DO PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR



O princípio do poluidor pagador surgiu como princípio de política do ambiente em 1972, na Recomendação C(72)128, da OCDE (ARAGÃO, 1997, p.51). No documento, o princípio é definido da seguinte maneira:

O princípio a ser usado para alocar os custos de prevenção e controle da poluição, para incentivar o uso racional dos recursos ambientais escassos e evitar distorções no comércio e no investimento internacional, é o assim chamado "Princípio do Poluidor Pagador". Este princípio significa que o poluidor deve arcar com as despesas de execução das medidas acima referidas decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o ambiente está em um estado aceitável. Em outras palavras, o custo dessas medidas deve ser refletido no custo dos produtos e serviços que causam a poluição na produção e/ou consumo. Essas medidas não devem ser acompanhadas de subsídios que criariam distorções significativas no comércio e investimento internacionais (OCDE, 1972, tradução nossa).

A primeira finalidade se refere ao estímulo ao uso racional dos recursos ambientais. A lógica de imputar ao poluidor os custos com medidas de prevenção e controle da poluição faz com que o uso dos recursos ambientais fique mais caro, desestimulando o abuso e estimulando o uso racional.<sup>5</sup>

A segunda finalidade, que é a equidade econômica internacional, intenta combater o dumping ecológico, que consiste no descumprimento do princípio do poluidor pagador e do dever de proteção ambiental, por meio de intervenções ou abstenções estatais, subsidiando, assim, a redução dos custos da produção e aumentando a competitividade do produto, em prejuízo dos produtos originados em países que fazem cumprir a legislação ambiental e a internalização dos custos ambientais.

---

<sup>5</sup> Segundo Nusdeo (2013, p. 399), o princípio do poluidor pagador atende às exigências funcionais de contenção do saque ambiental e preenche um critério de justiça por fazer recair o custo do saque sobre quem o faz, e, como toda e qualquer precificação, exercerá a função de racionalizar e racionar o uso do bem a que se refere, no caso do meio ambiente.

Segundo D'Isep (2010. p. 172), essas finalidades fazem com que os custos do processo produtivo sejam reavaliados, sobretudo, se houver discrepância quanto à aplicação do princípio do poluidor pagador nos diversos países. A intenção original do princípio envolveria, nesse sentido, uma equidade comercial, na medida em que todos deveriam promover a internalização dos custos ambientais de produção.

Sabe-se que é um princípio de origem essencialmente econômica, aliado à ideia de internalização de externalidades ambientais negativas.

Para Mankiw (2005, p. 204), “uma externalidade surge quando uma pessoa se dedica a uma ação que provoca impacto no bem-estar de um terceiro que não participa dessa ação, sem pagar nem receber nenhuma compensação por esse impacto”. Se o impacto é adverso, é chamado externalidade negativa; se o impacto é benéfico, é chamado de externalidade positiva.

Na maioria das vezes, os mercados são capazes de alocar bens de maneira eficiente quando os efeitos positivos de um produto são auferidos por aquele que paga o preço do produto e as negativos são suportadas por aquele que produz o produto. Entretanto, existem situações nas quais aquele que recebe os impactos benéficos do produto não é apenas quem o adquire, ou, ainda, aquele que arca com os custos da produção não é apenas quem produz. Neste sentido, as externalidades são compreendidas como falhas de mercado.<sup>6</sup>

As externalidades ambientais negativas são a falha de mercado resultante da prática de atividades econômicas poluidoras, que afetam a qualidade das águas, do ar, dos alimentos e, com isso, causam prejuízos à comunidade. A intenção de corrigir essa falha encontra-se na origem do princípio do poluidor

---

<sup>6</sup> Nusdeo (2013, p.155) afirma que o mercado parte do “pressuposto de que sempre os custos e os benefícios de qualquer atividade serão apropriadas pelas unidades responsáveis, quer produtoras, quer consumidoras”. As externalidades surgem quando os custos ou os benefícios da atividade não são apropriados pelo responsável. São custos ou benefícios que circulam externamente ao mercado.

pagador, o qual, através da imputação ao agente poluidor dos custos de prevenção e controle da poluição, internaliza a externalidade negativa, fazendo com que os prejuízos sejam suportados como verdadeiros custos de produção.

Aliás, essa imputação de custos de produção ao agente revela-se a origem da função preventiva do princípio. De acordo com Borges (2014, p. 35), a função preventiva está explicitada no potencial de estímulo ao comportamento que o princípio do poluidor pagador contém:

A imposição de ônus monetário sobre o agente poluidor, sob a ótica do homem racional, por afetar o patrimônio, seria um incentivo à mudança de comportamento. A desafetação, por conseguinte, dependeria de um comportamento não poluidor.

[...]

Imputando estes custos aos poluidores, a atividade prejudicial ao ambiente, sob uma ótica econômica, torna-se cada vez menos vantajosa e, por outro lado, torna viável financeiramente a prestação de serviços públicos reparadores e preventivos. A esta modalidade de imputação de custos, dá-se o nome de princípio do poluidor pagador (PPP), que está positivado no artigo 4º, inciso VII, da Lei 6.938/81, como objetivo da Política Nacional do Meio Ambiente.

Leite e Ayala (2004, p.98) sustentam a função preventiva, e concluem que o princípio do poluidor pagador deve ser considerado sob a ótica do poluidor primeiro pagador. Ou seja, antes de ser poluidor, o agente é, primeiramente, pagador dos custos relativos às medidas preventivas e precaucionais, destinadas a evitar o dano.

Além da função preventiva, que consiste na atribuição ao poluidor dos custos com danos que certamente ocorrerão caso as medidas não sejam tomadas, o princípio do poluidor pagador imputa ao agente os custos das medidas de precaução. Ou seja, ainda que a ocorrência do dano seja duvidosa, medidas de segurança devem ser concretizadas. A ideia é a seguinte: sendo o dano uma certeza ou uma dúvida, preveni-lo é o caminho mais sustentável, pois, após sua ocorrência (dano), a recuperação do ambiente é muito difícil, senão impossível.

Além da prevenção e da precaução, segundo Soares (2001, p. 376), outra função pode ser detectada: a redistributiva.

O princípio foi na sua origem um critério de eficiência econômica, mas, também passou a ser estudado como princípio de igualdade, na medida em que “ao obrigar o poluidor/ agente pagador a suportar os custos (ecológicos) a que dá causa, impede que tenha que ser toda a comunidade a fazê-lo em seu benefício, já que a poluição é a contrapartida da obtenção do lucro/utilidade por parte daquele sujeito”. (SOARES, 2001, p. 376)

A autora descreve aquela que seria a função redistributiva do princípio do poluidor pagador, a responsável por garantir a isonomia na tributação. Isto, pois, caso o princípio não redistribuísse os custos entre os poluidores, toda a comunidade seria obrigada a fazê-lo. A comunidade, na ausência do princípio, seria duplamente prejudicada, por sofrer pela poluição e pelos custos decorrentes de um prejuízo ao qual não deu causa.

Ainda que haja muita discordância, existem muitos estudiosos que vislumbram, no princípio do poluidor pagador, além da função de desincentivo à atividade poluidora, também, a de reparação. Os defensores desta função reparadora advogam a tese de o instituto da responsabilização civil funcionar como instrumento de aplicação do princípio do poluidor pagador, de modo a auxiliar na quantificação da indenização a ser paga aos prejudicados em razão da poluição.

Segundo Aragão (1997, p. 109), também existem interpretações transportando o princípio para o campo do Direito Penal, entendendo que somente os poluidores são culpados e devem ser punidos.

Em qualquer caso, seja compreendendo, ou não, certas funções como integrantes do princípio do poluidor pagador, é possível observar que seu conteúdo doutrinal tem evoluído muito, sendo inegável que, hoje, vai muito além da eficiência econômica.

## 2.2 O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Verificou-se que o princípio do poluidor pagador é princípio de justiça, pois, ao atuar na valorização dos bens e recursos naturais e na prevenção ao dano, garante a possibilidade de que todos tenham acesso a um meio ambiente saudável.

A lógica de imputar ao poluidor os custos com medidas de prevenção e controle da poluição faz com que o uso dos recursos ambientais fique mais caro, desestimulando o abuso e estimulando o uso racional. Segundo Nusdeo (2013, p. 399), o princípio do poluidor pagador atende às exigências funcionais de contenção do saque ambiental e preenche um critério de justiça por fazer recair o custo do saque sobre quem o faz, e, como toda e qualquer precificação, exercerá a função de racionalizar e racionar o uso do bem a que se refere, no caso do meio ambiente.

O princípio do poluidor pagador, neste sentido, intenta garantir a equidade intrageracional e intergeracional, ou seja, a igualdade para a presente e para as futuras gerações.

Há, no entanto, mais uma razão para a sua eleição como parâmetro de justiça ambiental.

A análise e compreensão do princípio do poluidor pagador enquanto parâmetro de justiça ambiental perpassa, primeiramente, pela relação deste com todos os outros princípios ambientais. Trata-se de um princípio que influencia e é influenciado pelos outros princípios, formando uma cadeia de princípios ambientais interligados e que possuem um mesmo fim de proteção ambiental.

Conforme já foi discutido neste artigo, na medida em que se encara o princípio do poluidor como princípio de prevenção e precaução, não é difícil ver sua repercussão em outros princípios, como, por exemplo, a equidade intergeracional, que vê a prevenção como elemento essencial a manutenção de um ambiente equilibrado para a presente e para as futuras gerações.

Nesse sentido, ao passo que o princípio do poluidor pagador pode conter e ser encontrado em outros princípios ambientais, fica evidente que sua importância transcende a mera imputação de custos ao poluidor, sendo, em verdade, uma diretriz para a elaboração de políticas públicas, para a produção normativa, para toda a atuação política e jurídica do país.

O princípio do poluidor pagador é parâmetro de justiça ambiental, na medida em que as finalidades precaucional, preventiva e redistributiva do princípio implicam na concretização da igualdade na imputação dos custos (redistribuição) e na garantia de um meio ambiente igualmente saudável para a presente e para as futuras gerações (precaução e prevenção).

### 3. ANÁLISE DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL

Nos itens anteriores, foi feita breve exposição teórica acerca dos princípios de justiça fiscal e justiça ambiental, os quais servem de parâmetros para a análise a ser empreendida no presente item. Neste item, é empreendida a análise da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental Federal, sob a ótica dos mesmos princípios mencionados acima. Ao final, será feito um exame crítico do resultado da análise da taxa.

#### 3.1 A TCFA E O PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA

A compatibilidade da TCFA com o princípio da equivalência pode ser constatada pelo exame de dois aspectos: (a) a forma pela qual a lei quantifica a taxa, especialmente, base de

cálculo e alíquota, e se a forma eleita reflete, em tese, a equivalência entre valor do tributo e o custo<sup>7</sup> da ação estatal (equivalência na lei); e (b) análise do montante arrecadado pela taxa e a comparação com o custo da ação estatal (equivalência na prática). A primeira análise demanda investigação concentrada na própria Lei instituidora do tributo. A segunda análise depende de informações relacionadas à destinação do produto da arrecadação da taxa.

No presente caso, no que tange à segunda análise, em virtude da escassez de informações, ela é indutiva, a partir de dados constantes na Lei Orçamentária Anual da União, nos exercícios de 2013 e 2014; e no Portal Transparência Pública, da Controladoria Geral da União (CGU).

### 3.1.1 ANÁLISE DO PRIMEIRO ASPECTO: A QUANTIFICAÇÃO DA TAXA E A QUESTÃO DA EQUIVALÊNCIA

Segundo o artigo 17-D, da lei instituidora da TCFA, a taxa é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX, da referida lei. O Anexo IX é uma tabela que conjuga o porte econômico da empresa e o potencial de poluição, ou grau de utilização de recursos naturais. O valor da taxa é calculado conforme estes critérios.

Conforme a discussão empreendida no capítulo 2, desta pesquisa, não é possível, mesmo que parcialmente, a utilização de signos presuntivos de riqueza, ou seja, critérios que sirvam para medir a capacidade contributiva, como base de cálculo de uma taxa. A inserção de um critério desta natureza é capaz de desnaturar a taxa, por violação ao princípio da equivalência.

Quando a TCFA utiliza o porte econômico da empresa como elemento para a quantificação da taxa viola o princípio da

---

<sup>7</sup> A TCFA é uma taxa de fiscalização, logo, o que está em discussão é o custo da ação estatal e não o benefício eventualmente auferido pelo contribuinte por meio da ação do ente público.

equivalência. O porte econômico da empresa não é critério válido para a valoração do custo de uma ação estatal, até porque ele pode, ou não, significar maiores custos. Neste contexto, o que o porte econômico denota, sem dúvidas, é a capacidade contributiva da empresa.

Portanto, neste aspecto, a TCFA não respeita ao princípio da equivalência.

### 3.1.2 ANÁLISE DO SEGUNDO ASPECTO: ANÁLISE DO MONTANTE ARRECADADO PELA TAXA E A COMPARAÇÃO COM O CUSTO DA AÇÃO ESTATAL

Segundo dados constantes na Lei Orçamentária Anual da União, no exercício de 2013, o produto da arrecadação da TCFA foi de R\$ 163.020.372,00<sup>8</sup>.

No que tange à execução orçamentária do IBAMA, no exercício de 2013, segundo dados constantes no Portal Transparência Pública, da CGU, no item “consulta por programa de governo”, foi possível estimar que as despesas do órgão concentram-se nos seguintes programas: Previdência de Inativos e Pensionistas da União; Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais; Biodiversidade; Florestas, Prevenção e Controle do Desmatamento e dos Incêndios; Licenciamento e Qualidade Ambiental; Pesca e Aquicultura; e Programa de Gestão e Manutenção do Ministério do Meio Ambiente. O valor total destas corresponde à R\$ 1.188.224.633,51, sendo que R\$ 1.175.965.035,41 foi o efetivamente dispendido.

Levando em consideração que a TCFA tem por fim custear a atividade fiscalizatória do IBAMA, pode-se destacar três programas, dentre os supracitados, que poderiam integrar esta atividade, em razão da relevância destas para o poder de polícia do órgão, quais sejam: Biodiversidade; Florestas, Prevenção e

---

<sup>8</sup> Conforme dados constantes na Lei Orçamentária Anual da União, exercício de 2013, Volume I – 2ª parte, p. 104.



Controle do Desmatamento e dos Incêndios; Licenciamento e Qualidade Ambiental. A somatória do valor orçado para estas despesas, no exercício de 2013, foi R\$ 163.289.016,57, sendo R\$ 143.461.509,27 o valor efetivamente dispendido.<sup>9</sup>

Na Lei Orçamentária Anual, do exercício de 2014, consta que o produto da arrecadação da TCFA foi de R\$ 162.816.010,00.<sup>10</sup> E, segundo o Portal da Transparência Pública, da CGU, no exercício de 2014, as despesas do IBAMA, referente aos programas Biodiversidade; Florestas, Prevenção e Controle do Desmatamento e dos Incêndios; Licenciamento e Qualidade Ambiental foram orçadas em R\$ 145.723.814,80, e R\$ 129.257.620,79 foi o efetivamente dispendido.

Mesmo considerando que os programas “Biodiversidade; Florestas, Prevenção e Controle do Desmatamento e dos Incêndios; Licenciamento e Qualidade Ambiental” sejam referentes ao exercício do poder de polícia, os dados ainda são insuficientes para a conclusão de que a arrecadação da TCFA serve exclusivamente para custear o exercício do poder de polícia que deu causa à sua cobrança.

### 3.2 A TCFA E O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR

A análise da compatibilidade da TCFA com o princípio do poluidor pagador demanda o exame do seguinte aspecto: o critério de quantificação da taxa possibilita que seja mais onerado aquele que mais gera externalidades ambientais negativas? Esta investigação busca verificar se a taxa procede à internalização dos custos externos decorrentes do impacto ambiental que deu causa à taxa de poder de polícia.

---

<sup>9</sup> Conforme dados constantes no Portal Transparência Pública, da CGU.

<sup>10</sup> Conforme dados constantes na Lei Orçamentária Anual da União, exercício de 2014, Volume I, p. 106.

Segundo o artigo 17-D, da lei instituidora da TCFA, a taxa é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX, da referida lei. O Anexo IX é uma tabela que conjuga o porte econômico da empresa e o potencial de poluição, ou grau de utilização de recursos naturais. O valor da taxa é calculado conforme estes critérios.

Quando a TCFA leva em consideração o porte econômico da empresa e o potencial de poluição, ou grau de utilização de recursos naturais para a sua quantificação, ela trata de maneira diferenciada os contribuintes, na proporção dos respectivos potenciais poluidores, ou da medida em que estes utilizem o recurso natural. Isto, *a priori*, conduz à conclusão de respeito da TCFA ao princípio do poluidor pagador.

Contudo, a TCFA é uma taxa com valores fixos. O menor valor é R\$ 50,00 e o maior valor é R\$ 2.250,00. Sob a ótica da internalização dos custos internos e externos da ação estatal, que é objetivo do princípio do poluidor pagador, os valores fixos tornam extremamente rígido o sistema de quantificação da taxa, prejudicando a real imputação de custos aos contribuintes. A fixação prévia de valores não é condizente com a quantificação dos custos ambientais, que demanda a análise do caso concreto para sua correta estimativa.

### 3.3 RESULTADO

Após a análise da TCFA, constatou-se que esta não atende ao princípio da equivalência, no que diz respeito ao aspecto “equivalência na lei”, mas, atende no aspecto “equivalência na prática”. A TCFA não atende ao princípio do poluidor pagador.

## 4 ANÁLISE CRÍTICA DO RESULTADO:

O resultado demonstra que a TCFA não atende, concomitantemente, ao princípio da equivalência (tido como parâmetro de justiça fiscal que fundamenta as taxas) e ao princípio do poluidor-pagador (tido como parâmetro de justiça ambiental).

O fato de a TCFA haver conseguido atender ao princípio da equivalência (em um dos seus aspectos), mas, não haver conseguido respeitar ao princípio do poluidor pagador, representa um problema de legitimidade da tributação ambiental. As consequências do não atendimento concomitante aos princípios de justiça fiscal e ambiental, no que tange aos objetivos de política pública ambiental, conduzem necessariamente à falta de legitimidade do tributo verde, que parece estar sendo utilizado como instrumento de retórica política, onerando indevidamente os contribuintes.

Na medida em que um instrumento fiscal é utilizado no contexto de uma política pública de proteção ambiental, parece ser evidente que o aspecto fiscal deve ser respeitado, tanto quanto a finalidade ambiental. Caso contrário, a finalidade ambiental parece servir como pretexto para o Estado arrecadar mais recursos do setor privado, sem que estes recursos sejam necessariamente revertidos em favor das políticas públicas que deram causa à exação.

Fato é que, na medida em que a justiça fiscal (princípio da equivalência) e a justiça ambiental (princípio do poluidor pagador) das taxas encontram base na própria Constituição Federal, a violação de um, ou de ambos os princípios de justiça, resulta na ilegitimidade e inconstitucionalidade do tributo.

## CONCLUSÕES

Mediante a pesquisa tendente a averiguar se a atual configuração da TCFA atende, especificamente, aos princípios de justiça fiscal e justiça ambiental, conclui-se o seguinte:

1. Em virtude da natureza diferenciada dos tributos, opção da própria ordem constitucional brasileira, verificou-se que cada figura se ajusta melhor a determinado critério de justiça fiscal. No caso das taxas, segundo a presente pesquisa, o princípio da equivalência é o princípio mais adequado ao compromisso de concretização da igualdade de recursos e, por conseguinte, da justiça fiscal;

2. O princípio do poluidor pagador é parâmetro de justiça ambiental, na medida em que as finalidades precaucional, preventiva e redistributiva do princípio implicam na concretização da igualdade na imputação dos custos (redistribuição) e na garantia de um meio ambiente igualmente saudável para a presente e para as futuras gerações (precaução e prevenção).

3. Após a análise da TCFA, a partir dos parâmetros discutidos, verificou-se que a TCFA não atende, concomitantemente, ao princípio da equivalência (tido como parâmetro de justiça fiscal que fundamenta as taxas) e ao princípio do poluidor-pagador (tido como parâmetro de justiça ambiental).

4. Fato é que, na medida em que a justiça fiscal (princípio da equivalência) e a justiça ambiental (princípio do poluidor pagador) das taxas encontram base na própria Constituição Federal, a violação de um, ou de ambos os princípios de justiça, resulta na ilegitimidade e inconstitucionalidade do tributo.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do poluidor pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Meio Ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora. 1997.

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. 13ª tir. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BORGES, Felipe Garcia Lisboa. *A análise econômica ambiental: investigação da compatibilidade com a teoria de Richard Posner*. In: BARACHO, H.U.; POMPEU, G.V.M.; GONÇALVES, E.N.. (Org.). *Direito e Economia I*. 1ed. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 29-43.
- \_\_\_\_\_; TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. *Taxas: equivalência e igualdade*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 119, 2014. p. 33-48.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. *Execução Orçamentária – Consulta por Programa de Governo*. Disponível em: <http://www3.transparencia.gov.br/TransparenciaPublica/jsp/execucao/execucaoPorProgGoverno.jsf>. Acesso em: 29 set. 2015.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº. 12.798, de 4 de abril de 2013*. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2013.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº. 12.952, de 20 de janeiro de 2014*. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2014.
- BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas: limites constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- D’ISEP, Clarissa Ferreira Macedo. *Água Juridicamente Sustentável*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.
- LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. *Direito ambiental na sociedade de risco*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.
- MANKIW, Gregory. *Introdução à Economia*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

- OCDE. *Recomendação C(72)128, de 26 de Maio de 1972*. 1972. Disponível em: <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&InstrumentPID=255&Lang=en&Book=False>. Acesso em: 25 mar. 2015. (Tradução Nossa)
- SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.