

**A INTERVENÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NAS POLÍTICAS PÚBLICAS
AMBIENTAIS – A TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL
CUMPRE ESTE PAPEL?**

**THE INTERVENTION OF THE TAX LAW IN ENVIRONMENTAL PUBLIC
POLICY – THE ENVIRONMENTAL CONTROL AND MONITORING TAX
FULFILLS THIS ROLE?**

FREIRE, Simone Grohs¹; CAPORLÍNGUA, Vanessa Hernandez²

RESUMO

O presente artigo sustenta-se a partir da constatação de que a temática referente aos direitos humanos fundamentais está inserida em todo o sistema jurídico; e, dentre estes direitos fundamentais encontra-se o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, revelando-se como um desdobramento do direito a vida. Neste sentido, a efetivação do direito estatuído no artigo 225 da Constituição Federal passa pela concretização da dignidade da pessoa humana a partir de um compromisso assumido pelo Estado e pela Sociedade. O Direito Tributário deve e pode também vincular-se a esse compromisso servindo como instrumento de proteção ambiental. Assim, o presente artigo objetiva analisar a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, aferindo sua adequação aos fins da tributação ambiental, e verificando sua participação no cenário socioambiental atual.

PALAVRAS-CHAVE: direito tributário; proteção ambiental; extrafiscalidade.

ABSTRACT

This paper argues from the fact that the thematic fundamental human rights is inserted into the entire legal system; and, among these fundamental rights there is the right to an ecologically balanced environment, revealing himself as an unfolding of the right to life. In this regard, the realization of the right stipulated in article 225 of the Federal Constitution involves the realization of human dignity from a commitment made by the State and Society. The tax law should and can also bind to this commitment serving as an instrument of environmental

¹Doutoranda em Educação Ambiental, Mestre em Desenvolvimento Regional, Professora da Universidade Federal do Rio Grande – FURG, pesquisadora do Grupo de Pesquisa Direito e Educação Ambiental da Universidade Federal do Rio Grande - FURG; simonefreire@furg.br.

² Orientadora; Doutora em Educação Ambiental, Coordenadora do Programa de Pós- Graduação em Educação Ambiental – PPGEA, Professora da Universidade Federal do Rio Grande – FURG, dirigente e pesquisadora do Grupo de Pesquisa Direito e Educação Ambiental da Universidade Federal do Rio Grande – FURG; vanessac@vetorial.net.

protection. Thus, this paper aims to analyze the Environmental Control and Monitoring Tax, assessing their suitability for the purpose of environmental taxation, and verifying their participation in current environmental scenario.

KEYWORDS: Tax law; environmental protection; non-tax.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal do Brasil instituiu formalmente o Estado Democrático de Direito, cuja efetivação está indissociavelmente alicerçada nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. O modelo eleito tem dentre seus valores fundamentais, como dito, o princípio da dignidade da pessoa humana, demarcando assim que o Estado existe em função da pessoa humana e não o contrário. É portanto, o ser humano na consecução das atividades do Estado o fim e não o meio.

Também a Constituição Federal a partir das normativas internacionais, atendeu a uma concepção complexa de meio ambiente, a qual apresenta uma abordagem integradora dos diversos aspectos políticos, éticos, sociais, tecnológicos, científicos, culturais, econômicos e ecológicos. Trata-se em apertada síntese de direito à vida, direito este que deve ser objeto de proteção em todos os ramos do direito.

Dentro do contexto apresentado, surge o debate quanto à humanização do Direito Tributário, especialmente considerando, que é ele um dos direitos mais constitucionalizados do sistema jurídico vigente.

O presente trabalho serve ao propósito de analisar a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, passando pela discussão da harmonia possível entre o Direito Tributário e a proteção ambiental, para logo em seguida verificar a adequação do referido tributo aos fins do que se propõe a tributação ambiental, inclusive quanto aos impactos no contexto jurídico, de modo a enfrentar o problema proposto.

1. O DIREITO TRIBUTÁRIO A SERVIÇO DA PROTEÇÃO AMBIENTAL

A Constituição Federal Brasileira de 1988 reconheceu no artigo 225 o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, afirmando que

Todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder

Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Ao fazer tal reconhecimento, a Constituição definiu expressamente tal direito como um direito fundamental compondo aqueles direitos ditos de terceira dimensão, cujo fundamento reside na solidariedade, uma vez que

acima de tudo (e aqui reside a sua característica essencial), eles só podem ser realizados por meio de esforços conjuntos de todos os atores da cena social: o indivíduo, o Estado, corporações públicas e privadas e a comunidade internacional. (SARLET, 2013, p.46).

Não fosse apenas isto, mas sua fundamentalidade decorre também da associação que se dá entre este direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o direito a vida, eis que ao estatuir tal direito, o legislador constituinte reconheceu a viabilidade de o preceito encerrar um direito humano fundamental, eis que nos termos postos, o direito ao meio ambiente equilibrado é direito essencial, verdadeiro desdobramento do direito a vida. Ou seja, há uma inexorável relação entre as condições ambientais necessárias à vida e a proteção dos valores ambientais.

Nesta linha, pode-se entender o meio ambiente como o conjunto das relações que fomentam e possibilitam a vida em todas as suas formas, recebendo primazia a vida humana, sob o olhar jurídico.

É a lição de Buffon (2009, p.244), para quem

Não há, portanto, como dissociar o ambiente da própria condição humana. Sem respeito àquele, muitos dos direitos inerentes à referida condição, simplesmente carecem de sentido e de razão. Quer se trate de saúde, quer se trate de condições mínimas de existência, a relação com o meio ambiente é um critério fundamental para se avaliar a dignidade das condições de vida.

Do mesmo modo, se impõe a compreensão de que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado ao ter por fim a qualidade de vida como um direito fundamental do indivíduo, traz efetividade ao princípio da dignidade da pessoa humana, princípio consagrado no artigo 1º, III, da CF³, traduzindo-se em “valor unificador de todos os direitos

³ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana;

fundamentais, que, na verdade, são uma concretização daquele princípio (...)” (SARLET, 1998, p.98)

Ora, a dignidade – fundamento de liberdade, justiça e paz no mundo - é um valor inerente à pessoa, de natureza espiritual e moral, que se manifesta

(...) na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se um mínimo invulnerável. (...) O princípio fundamental consagrado pela Constituição Federal da dignidade da pessoa humana apresenta-se em dupla concepção. Primeiramente, prevê um direito individual protetivo, seja em relação ao próprio Estado, seja em relação aos demais indivíduos. Em segundo lugar, estabelece verdadeiro dever fundamental de tratamento igualitário dos próprios semelhantes. Esse dever configura-se pela exigência do indivíduo respeitar a dignidade de seu semelhante tal qual a Constituição Federal exige que lhe respeitem a própria. A concepção dessa noção de dever fundamental resume-se a três princípios do direito romano: *honestere vivere* (viver honestamente), *alterum non laedere* (não prejudique ninguém) e *sum cuique tribuere* (dê a cada um o que lhe é devido.) (MORAES, 2006, p.49.).

No Brasil, este princípio se traduz num dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito, o qual ao ser inserido formalmente na Constituição Federal desenvolveu e fomentou uma nova ideia de bem comum, qual seja, de que uma sociedade – justa, livre e solidária - deve buscar incessantemente pela construção de um ambiente onde todos usufruam uma existência digna.

Ora, se daí decorre que o Estado deve assegurar o direito de viver dignamente, protegendo o ser humano de qualquer ameaça, é porque aí se consubstancia o bem comum objetivado por este Estado.

Na realização destas políticas públicas destaca-se um instrumento indispensável: a tributação.

Durante muito tempo o Direito Tributário isolou-se no campo da ciência jurídica, cumprindo única e exclusivamente com sua função fiscal, quer dizer a função de arrecadação de receita para fazer jus aos serviços e atividades prestados pelo Estado à coletividade. Era o Direito Tributário visto como um arrecadador de receitas, o grande patrocinador das atividades públicas que visassem o bem-estar da sociedade.

Tal função se verifica, conforme ensina Carvalho (2011, p. 228), quando a finalidade exclusiva é a de “abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.”

Ataliba (1991, p. 26), aliás, de forma contundente destaca que “os políticos (homens que dirigem o estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro.”

Diante de tal quadro, como dito, o Direito Tributário viu-se isolado de outros campos do direito, não percebendo o operador jurídico a importância de uma interpretação sistêmica do próprio sistema, visto que compartimentado na academia tão somente para fins didáticos.

No entanto, esta visão do Direito Tributário estritamente fiscalista não se sustenta mais visto que a arrecadação tributária não se destina tão somente ao equilíbrio do orçamento anual, mas também visa ao equilíbrio da economia do país, conforme há muito afirma Becker, tendo referido o mesmo que (1998, p.201):

[...] se a arrecadação for exercida visando unicamente financiar a Despesa (tributação fiscal), então, a Despesa deverá – ela só – procurar estabelecer o equilíbrio econômico-social e, pois, necessitará muito mais esforço (mais despesa) porque estará agindo solitariamente. [...] Porém, se na construção de todos e de cada tributo coexistir sempre o finalismo extrafiscal e o fiscal (prevalecendo aquele sobre este, ou vice-versa, segundo os critérios de racional oportunidade Política), então a Receita não será um ‘peso morto’ na balança, mas agirá (ela Receita, por si mesma) em harmonia com a ação da Despesa e cada ano reduzir-se-á o desequilíbrio econômico-social, até completar-se o ciclo.

Aliás, hoje, de acordo com a concepção de Estado adotada – Estado Democrático de Direito – tem-se que os tributos muito além da arrecadação de receita, e, equilíbrio da economia atendem a um fim muito maior: a realização dos direitos fundamentais. Observe-se que se a razão de ser do Estado é a realização do bem comum, e este corresponde à efetivação dos objetivos e princípios constitucionais vigentes, por consequência a realização do bem comum se dá mediante da concretização dos direitos fundamentais, entre eles, o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

E é neste sentido que ganha relevância a extrafiscalidade, uma vez que o Estado utiliza a tributação não apenas para arrecadar receita mas também como instrumento de intervenção para estimular ou desestimular comportamentos.

E, portanto, ao lado da fiscalidade também se revela a extrafiscalidade, onde os tributos “se prestam para determinados fins sociais, porém a distinção conceitual é importante para evidenciar que a extrafiscalidade pode ser direcionada mais objetivamente para o atendimento de determinados fins.” (REALI, 2006, p.40) .

Neste sentido, é na extrafiscalidade que se poderá verificar a realização da proteção ambiental, utilizando o Direito Tributário como instrumento. Segundo Carvalho (2011, p.290),

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Da mesma forma, Carrazza (2004, p.729) estabelece que a extrafiscalidade tem por finalidade o condicionamento de comportamentos do contribuinte, seja pela concessão de incentivos fiscais ou pelo desestímulo de determinados comportamentos, *verbis*:

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (...). Esse objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. (...) A extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributaria, respeitado, evidentemente, o estatuto do contribuinte.

No que se refere a esta forma de atuação do Estado na economia, Grau (2002) apresenta três formas de intervenção⁴, interessando a este trabalho a intervenção por indução. Nessa, “o Estado intervirá sobre o domínio econômico [...]. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade.”(GRAU, 2002, p. 175). Esta indução pode ser positiva, como por exemplo, no caso tributário, hipóteses de desoneração ou isenção; ou, pode ser negativa quando “a extrafiscalidade instrui a incidência de novas hipóteses tributárias, reconhece novos fatos impositivos [...]” (REALI, 2006, p.43)

No caso em estudo, portanto, se está diante de intervenção por indução negativa, visto que se trata de tributo instituído para a efetivação das políticas ambientais legisladas.

⁴ Intervenção por absorção ou participação; intervenção por direção; e, intervenção por indução. O autor utiliza a expressão ‘intervenção’ no sentido de “atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito.” (2001, p.139) Ainda, afirma que atividade econômica em sentido estrito corresponde a relevante interesse coletivo ou imperativo de segurança nacional.

Esta visão extrafiscal do tributo permite à sociedade perceber o Direito Tributário como um instrumento valioso de realização de políticas públicas, porque revela um Direito Tributário que dignifica a pessoa humana.

Aliás, esclareça-se que um tributo não tem apenas um caráter fiscal ou extrafiscal, mas pelo contrário, as finalidades fiscais e extrafiscais coexistem, “a distinção, pois, reside na intensidade da intervenção, bem como na preponderância da finalidade.” (BUFFON, 2012, p.234). Importa ainda ressaltar que tanto na fiscalidade quanto na extrafiscalidade objetiva-se o bem comum, uma vez que, nas palavras do mesmo autor,

se por um lado o Estado necessita de recursos para fazer frente aos dispêndios necessários na promoção de suas políticas públicas, por outro, o Estado mediante a indução ou desestímulo de condutas direciona comportamentos que estejam em consonância com seu fim maior. (2012, p.234)

Ainda assim, tem-se que é na extrafiscalidade que se encontra um instrumento eficaz para a proteção ambiental, uma vez que ao invés de tão somente onerar o contribuinte, estimula ou desestimula comportamentos que de alguma forma atendem a uma mudança de paradigma. É o que afirma Buffon (2012, p. 236):

Não obstante a extrafiscalidade se manifeste sob duas formas antagônicas (oneração e desoneração fiscal), há de se reconhecer previamente que o enfoque dos benefícios e incentivos fiscais visando estimular comportamentos ambientalmente adequados, mostra-se mais eficaz na concretização do objetivo perseguido.

Neste sentido é que se verifica a harmonia possível entre o direito tributário e a proteção ambiental, porque se apresenta como um efetivador de políticas públicas assumidas pelo Estado, em todas as áreas que efetivam o princípio da dignidade da pessoa humana, especialmente, no presente caso, na proteção ambiental, consagrada na Constituição Federal no artigo 225.

Toda esta discussão, como dito respalda a importância da questão ambiental na tributação, compreendida em sua complexidade como desdobramento do direito a vida, razão pela qual é impensável dissociar o ser humano do meio ambiente.

Assim, em sua função extrafiscal o Direito Tributário transforma-se para servir e construir uma realidade social unificada pela garantia e efetivação dos direitos humanos, os quais, como dito, concretizam o princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

É esta visão humanista do direito tributário que hoje ganha relevo, exigindo uma releitura e uma reinterpretação de seus institutos.

Ora, ensina Ferraz Junior (2007, p.15) que “o tema direitos humanos constitui, sem dúvida, preocupação jurídica universal, sendo cabível a sua discussão em qualquer ramo da ciência do direito.”

Observe-se que a proteção ambiental é direito fundamental consagrado na Constituição, e dado o fundamento do direito em si, exige sua discussão em todos os ramos da ciência, os quais constituem um sistema.

É sob este novo olhar que aponta um novo direito tributário, instrumento de justiça fiscal, e conseqüentemente, instrumento de efetivação do direito a uma vida digna a que faz jus o indivíduo.

Ao demonstrar ao Estado que sua liberdade de tributação deve coexistir e respeitar o princípio da dignidade da pessoa humana, garantindo-lhe o direito a vida em todas as suas acepções, resta indiscutivelmente claro que “a finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado.” (BECHO, 2009, p. 351)

A utilização dos tributos não apenas em sua função de arrecadação, mas principalmente em seu caráter extrafiscal é de fundamental importância para o perfeito implemento das políticas ambientais.

Na esfera da proteção ambiental não restam dúvidas, assim, da coexistência harmônica. O direito tributário, deve efetivar essa compreensão de diversas formas, seja no interpretar a partir de uma consciência ambiental do julgador, seja na instituição de tributos que além de garantirem uma proteção ambiental rígida, estimulem o sujeito pagador a um comportamento de respeito ao meio ambiente, e, assim de respeito à vida, propiciando o repensar sobre o seu agir consigo, com o outro e com o ambiente.

Dentre os instrumentos tributários voltados a este fim e vigentes no Brasil, que caminha timidamente neste aspecto, este trabalho propõe-se a analisar a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, tributo instituído pela União, a fim de verificar sua adequação ou inadequação aos objetivos e fins da tributação ambiental até aqui expostos.

2. A TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TCFA) SOB ANÁLISE

Dentre as espécies tributárias vigentes no sistema tributário nacional está prevista a taxa, cuja regra geral está estabelecida no artigo 77 do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

Trata-se de tributo que se caracteriza, como se depreende do texto legal, pela sua referibilidade, quer dizer, seu fato tributário é um fato do Estado, a lei prevê a atuação estatal referida concretamente a alguém, o sujeito passivo, obrigado ao recolhimento.

É a lição de Carrazza (2004, p. 481):

De um modo geral, porém, tem-se entendido que a taxa é uma obrigação ex lege que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa. Pasquale Russo agrega a essa noção a ideia de que a taxa 'é uma prestação que se inspira no princípio da corresponsabilidade', tomado no sentido de troca de utilidade ou, se preferirmos, de comutatividade. É preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária.

Daí porque se reconhece a desnecessidade de que a Constituição Federal, diferentemente dos impostos, defina quem é o ente competente para instituir a taxa, visto que este será definido em razão da vinculação àquela atividade estatal.

Considerando o exposto, e tendo como fato tributário um fato do Estado pode-se dizer que o valor da atuação estatal deve ser tomado como base de cálculo do tributo, correspondendo este valor, ou ao serviço prestado ou colocado a disposição do contribuinte; ou a uma atividade correspondente ao poder de polícia do Estado.

O poder de polícia, especificamente, vem definido no artigo 78 do CTN, conforme se verifica:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a 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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Assim, a taxa que decorre do nominado poder de polícia pode também ser denominada de taxa de fiscalização, visto que sua remuneração se dá em razão de um poder exercido pelo Estado, o qual limita direitos ou liberdades individuais ou coletivas em benefício do interesse público.

Neste sentido, é importante a lição de Carrazza para quem não será qualquer ato decorrente do poder de polícia que autorizará a cobrança do tributo, mas apenas quando ocorrer uma atuação específica do poder público, ou seja, quando se der um “desempenho efetivo da atividade dirigida ao administrado.” (2004, p. 485)

A taxa de controle e fiscalização ambiental se enquadra exatamente como uma taxa decorrente do poder de polícia.

Foi criada em âmbito nacional em 2000⁵ – Lei n. 9.960 – e, posteriormente alterada pela Lei n. 10.165 também de 2000. Ato subsequente, diversos estados regularam suas respectivas taxas de fiscalização e controle ambiental para cobrança no âmbito de sua atuação, dentre eles o estado do Rio Grande do Sul através da Lei Estadual n. 13.761 de 15 de julho de 2011.

Antes, porém, de sua análise, algumas observações são necessárias. Os tributos, no sistema positivo vigente, submetem-se ao princípio da legalidade, conforme estabelece o artigo 150, I, da Constituição Federal⁶.

Ora, ao ditatar que todo o tributo nasce da lei, o dispositivo garantiu expressamente a segurança dos contribuintes diante da tributação. Mais do que isto, estabeleceu o dever de o legislador, em prol da referida segurança, editar detalhadamente a norma jurídica tributária, relacionando os elementos indispensáveis à identificação da relação jurídico tributária, situação nominada pela doutrina de tipicidade tributária cerrada.

Assim afirma Carrazza (2004, p.178):

(...) todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do

⁵ Na verdade, a TCFA criada em 2000 pela lei 9.960 (que alterou a Lei 6.938/81) foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em 2000 então, a Lei n. 10.165 deu nova conformação ao tributo.

⁶ Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

princípio da legalidade. Convém lembrar que são elementos essenciais do tributo, os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária.

Ou seja, a lei descreve de modo geral e abstrato os elementos mínimos necessários para a efetivação do tributo, sem os quais, não há que se falar em tributo.

A fim de viabilizar o estudo destes elementos, Carvalho (2011) construiu a teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, a qual parte da constatação de que toda a norma jurídica é bímembre, constituída de uma hipótese e de um consequente.

Ensina o autor que a hipótese faz a descrição de um fato, através da fixação do comportamento de uma pessoa (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).

Já o consequente prescreve a relação jurídica que se instaura quando efetivada a hipótese, ou seja, “prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar” (Carvalho, 2011, p.237). Portanto, o consequente estabelecerá as pessoas que comporão a relação jurídica (critério pessoal) – sujeitos ativo e passivo, e os elementos necessários para o cálculo do tributo eventualmente devido (critério quantitativo) – base de cálculo e alíquota.

Segundo o autor citado, “A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.” (2011, p.237).

Portanto, apenas a compreensão do tributo, em todos os seus aspectos, fundado na legalidade, é que permitirá avaliar a validade da imposição de determinado tributo.

Assim, também a taxa de controle e fiscalização ambiental, além do dever de guardar observância às características próprias da espécie taxa, deve também ter estabelecida na legislação os elementos apontados, sob pena de não o fazendo colocar em cheque a segurança jurídica constitucionalmente estabelecida.

A leitura da lei citada permite identificar como fato tributário da taxa “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 ambientais (...)”⁷

O texto legal demonstra que o controle e a fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais é que representa o serviço prestado no exercício do poder de polícia, reforçando a natureza correta do tributo.

⁷ Art. 17-B

As atividades potencialmente poluidoras vem definidas na Lei n. 6.938/81, Anexo VIII (introduzido pela Lei n. 10.165/2000), e, envolvem extração e tratamento de minerais; indústria de produtos minerais não metálicos; indústria metalúrgica; indústria mecânica; indústria de material elétrico, eletrônico e comunicações; indústria de material de transporte; indústria de madeira; indústria de papel e celulose; indústria de borracha; indústria de couro e peles; indústria têxtil, de vestuário, calçados e artefatos de tecidos; indústria de matéria plástica; indústria de fumo; indústria de concreto e asfalto; indústria química; indústria de produtos alimentares e bebidas; serviços de utilidade; transporte, terminais, cargas e comércio; e, turismo.

O dispositivo revela ainda o caráter parafiscal do tributo, eis que, criado pela União, é ao IBAMA a quem compete não apenas sua cobrança e arrecadação como também a utilização em benefício da própria atividade dos recursos arrecadados.

É a lição de Carvalho (2011, p. 293):

Dois aspectos, por conseguinte, hão de ser atendidos para que venhamos a isolar o chamado *tributo parafiscal*: 1) sujeito ativo indicado expressamente na lei instituidora da exação, diferente da pessoa política que exerceu a competência; e 2) atribuição, também expressa, do produto arrecadado, à pessoa apontada para figurar como sujeito ativo.⁸

Diante disso pode-se apontar como sujeito passivo da taxa sob análise todo aquele que exercer uma das atividades enquadradas no rol supra exposto.

Trata-se de tributo fixo, de recolhimento trimestral, cujos valores estão definidos na legislação citada, tendo-se por critério o porte da empresa potencialmente poluidora, o potencial de poluição, e, o grau de utilização dos recursos naturais.

Esta definição do critério quantitativo da taxa atende também ao princípio constitucional e tributário da isonomia, vez que o pagamento da taxa se dará atendendo a potencialidade poluidora e não, como na redação original, a receita bruta⁹.

É esta, em apertada síntese a regra-matriz da TCFA. No entanto, algumas colocações precisam ser feitas a fim de se verificar a adequação do tributo sob análise àquilo que objetiva a tributação ambiental e o próprio sistema jurídico.

Em uma primeira análise, poder-se-ia dizer que se trata de taxa, cujo fundamento se encontra no poder de polícia. Não há como concordar. Observe-se que conforme a lei do

⁸ Grifos no original.

⁹ Diga-se ainda que na redação original, ao estabelecer a receita bruta no critério quantitativo havia claro descumprimento ao artigo 77, parágrafo único do CTN.

referido tributo determina como critério material 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. Neste caso, o sujeito ativo é o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, enquanto que é sujeito passivo todo aquele que exercer as atividades elencadas naquela lei.

No entanto, o que se verifica é na verdade um tributo, pintado de uma extrafiscalidade verde, mas que se revela numa transparente fiscalidade, eis que objetiva na verdade arrecadar receita, vez que não há contraprestação efetiva do serviço ou sequer exercício do poder de polícia. O IBAMA atua em caráter supletivo, uma vez que a competência é dos Estados e Municípios.

Veja que com a instituição da lei estadual n. 13.761/2011, o sujeito passivo paga sob atividades já fiscalizadas pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Diga-se: não há contraprestação do serviço, mas há cobrança sob tal argumento. Não há portanto extrafiscalidade.

Não fosse apenas isto, mas as atividades sujeitas ao pagamento da TCFA são as mesmas que são submetidas ao processo de licenciamento, conforme se depreende da leitura da Resolução CONAMA 237/97, estando já condicionados a fiscalização prévia. Logo, o que se observa é uma oneração dupla. O sujeito passivo paga para no processo de licenciamento e paga novamente, sob a mesma justificativa, uma taxa onde não há o exercício do poder de polícia.

Pelo contrário, a lei ao invés de definir especificamente seu agir optou pela generalidade, e neste sentido, há que se reconhecer que o tributo em questão não se enquadra na definição de taxa, vez que conforme refere Domingues (2007, p.310)

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, CF, e art. 97, III, c.c. 114 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 contribuinte da taxa, mas não descreve o fato gerador”.

Num esforço hermenêutico poderia se enquadrar o tributo em questão, no máximo como imposto, ainda assim, nas condições estabelecidas haveria lesão ao artigo 167, IV, da

Constituição Federal que claramente proíbe a vinculação das receitas provenientes dos impostos a órgão, fundo ou despesa, nos seguintes termos:

Art. 167. São vedados:

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Portanto, tem-se que a TCFA é tributo de caráter meramente fiscal, tem fato tributário de imposto, e, estabelece conflito de competência solucionado por lei ordinária, o que no mínimo fere o artigo 146, I da Constituição Federal¹⁰. Além disso a lei que instituiu tal tributo incorreu em bitributação vez que, como dito, já há cobrança pelo serviço de polícia quando do licenciamento, logo, dois tributos, duas cobranças sobre o mesmo fato tributário.

Portanto, o que se verifica é que o tributo em questão vem de encontro com as finalidades da tributação ambiental, e, nesse sentido, com a própria ideia de dignidade da pessoa humana, eis que distoa da compreensão de que a proteção ambiental deve preponderar sobre outros interesses, inclusive os econômicos. A TCFA nada mais faz do que utilizar o argumento da preservação ambiental para efetivamente veicular uma finalidade eminentemente arrecadatória.

Pode-se dizer portanto que a TCFA representa um retrocesso na proteção ambiental, como medida de justiça social, que se quer atingir.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão acerca da harmonia possível entre o Direito Tributário e a Proteção Ambiental perpassa por uma releitura do direito tributário em si, a partir da compreensão de que o direito tributário não apenas cumpre uma função arrecadatória mas também traz em si uma função extrafiscal.

¹⁰ Art. 146 - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

Esta função extrafiscal revela-se como importante instrumento de política pública vez que incentiva uma mudança de comportamento, seja pela concessão de benefícios ou incentivos, ou por outro lado pela concessão de desestímulos fiscais.

Portanto, há perfeita sintonia entre o direito tributário e a proteção ambiental, mormente porque a partir do direito tributário, sob um enfoque extrafiscal, que se torna possível implementar instrumentos que tutelem e efetivem o direito fundamental consagrado no artigo 225 da Constituição Federal.

Um dos instrumentos viáveis são exatamente os denominados tributos verdes que priorizam a função extrafiscal, qual seja, a preservação do meio ambiente, visto este como verdadeiro desdobramento do direito a vida. Aliás, falar em tributação ambiental significa que em suas finalidades estão a busca pela dignidade da pessoa humana e a concretização de uma sociedade justa, livre e solidária.

Percebe-se desta forma que a proteção ambiental é possível a partir do direito tributário na medida em que tende a atender as demandas do Estado e as dos cidadãos, o que constitui uma das finalidades da existência do próprio Estado.

A questão auxilia a compreensão pela qual se relacionam proteção ambiental e tributação, destacando claramente o dever do debate acerca da temática, eis que o ordenamento impõe a compreensão do direito posto em sua totalidade.

Perceber a proteção ambiental nas relações fiscais se traduz em um novo olhar, uma releitura do direito tributário, destacando sua importância como direito de garantir uma vida digna.

A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental é apresentada como integrante deste contexto. No entanto, feita a análise do tributo logo se verifica o afastamento daquilo que se pretende como tributação ambiental. Trata-se de tributo com fato tributário de imposto, cuja definição do IBAMA enquanto sujeito ativo revela conflito de competência face o processo de licenciamento, sob a competência de Estados e Municípios onde já há cobrança de taxa sobre o mesmo fato, incidindo também em bitributação. Também, o referido tributo possui caráter eminentemente fiscal – ainda que aparentemente maquiado de extrafiscalidade - contrariando o ideal da tributação ambiental que pretende a prevalência do interesse ambiental, cumprindo assim com os ditames constitucionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: RT, 1991.

BECHO, Renato L. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out.1966. p. 12452.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out.1988. p. 1 (anexo).

BRASIL, Lei n. 6.938, de 31 ago. 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 02 set. 1981. p. 16509.

BRASIL, Lei n. 9.960, de 29 jan. 2000. Institui a taxa de serviços administrativos – TSA, em favor da superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, estabelece preços a serem cobrados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, cria a Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 jan. 2000. p. 1.

BRASIL, Lei n. 10.165, de 27 dez. 2000. Altera a Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a política nacional do meio ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2000. p. 1.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

_____. Tributação Ambiental: a prevalência do interesse ecológico mediante a extrafiscalidade. In: STRECK, Lenio Luiz et al. **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS**. São Leopoldo: Livraria do Advogado, 2012. p. 229-246.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2006.

REALI, Darcí. **Os Municípios e a Tributação Ambiental**. Caxias do Sul: EducS, 2006.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Lei ordinária n. 13.761, de 15 jul. 2011. Institui o Cadastro Técnico Estadual de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, integrante do Sistema Nacional do Meio Ambiente - SISNAMA -, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA-RS -, de acordo com a Lei Federal n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981 e alterações, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Poder Executivo, Porto Alegre, 18 jul. 2011.

SARLET, Ingo W. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental**: Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 2013.