



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**BÁRBARA COELHO DA GAMA SANTOS**

**A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA TAXA DE CONTROLE E  
FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DO IBAMA/BA**

Salvador  
2014

**BÁRBARA COÊLHO DA GAMA SANTOS**

**“A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA TAXA DE CONTROLE E  
FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DO IBAMA/BA”**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho Colares

Salvador  
2014

## TERMO DE APROVAÇÃO

**BÁRBARA COÊLHO DA GAMA SANTOS**

### **A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DO IBAMA/BA**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2014

A  
Meus pais pelo incentivo e ânimo. As  
minhas amadas irmãs, especialmente  
Carol, pelo exemplo. Em homenagem  
à memória de meu avô Methódio  
Coelho, de meu Tio Carlos Kerner e do  
caro colega Manuel Campos.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus e Nossa Senhora, a advogada suprema.

A minha linda família e amigos, que entendem que a minha ausência é a busca de um sonho.

A Professora Laís Gramacho Colares pela orientação neste trabalho.

Aos colegas de jornada, para que caminhemos sempre em frente, sem medo.

“Combati o bom combate, acabei a carreira, guardei a fé”

2 Timóteo 4:7.

## RESUMO

O presente trabalho trata da análise constitucional da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do IBAMA/BA. Primeiramente, tratando de conceitos basilares tais como a limitação do poder de tributar estudando os princípios do Direito Tributário e as garantias constitucionais legais e atinentes ao Federalismo e ao Estado Democrático de Direito. Em seguida passa-se ao levantamento das características e da materialidade do tipo tributário taxa, para realizar uma análise específica da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do IBAMA/BA e sua constitucionalidade.

**Palavras-chave:** Taxa; Poder de Polícia; IBAMA/BA; Tributo Vinculado; Meio Ambiente.

## **ABSTRACT**

This paper is a constitutional analysis of the Control and Environmental Monitoring Tax of IBAMA / BA. At first, addressing basic concepts such as the limitations to the power to tax, studying Tax Law principles, constitutional and legal guarantees connected to state the democratic state of law and federalism. Proceeding to an assessment of the materiality and characteristics of the tribute known as tax and then for a specific analysis of Rate Control and Environmental Monitoring of IBAMA / BA and its constitutionality.

**Keywords:** TAX; Power the Police; IBAMA / BA; Bound tribute; Environment.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
art.	Artigo
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	Constituição Federal da República
CTN	Código Tributário Nacional
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
INEMA	Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos
MP	Ministério Público
MS	Mandado de Segurança
PP	Poder de Polícia
STF	Supremo Tribunal Federal
TCFA	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
TPP	Taxa de Poder de Polícia
RE	Recurso Extraordinário

## LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

Tabela 01	Distinção entre Taxa e Imposto	42
-----------	--------------------------------	----

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	11
<b>2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ATINENTES À TAXA</b>	14
2.1 COMPETÊNCIA	15
2.2 PRINCÍPIOS	20
2.2.1 Princípio da capacidade contributiva	20
2.2.2 Princípio da vedação ao confisco	23
2.2.3 Princípio da liberdade de tráfego	25
2.2.4 Princípio da anterioridade e da noventena	25
2.2.5 Princípio da legalidade	26
2.3 FEDERALISMO, ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E TRIBUTAÇÃO	28
2.4 CONSTITUIÇÃO FEDERAL E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	32
<b>3 TAXAS</b>	35
3.1 MATERIALIDADE POSSÍVEL	35
3.2 DISTINÇÃO ENTRE TAXA E IMPOSTO	40
3.2.1 Da vedação do artigo 145, §2º, CF/88	42
3.3 TAXA DE PODER DE POLÍCIA	43
3.3.1 Poder de polícia administrativa	43
3.3.2 Poder de polícia no CTN	46
3.3.3 Poder de Polícia no Direito Ambiental	49
<b>4 INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DO IBAMA/BA</b>	53
4.1 TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL E O SURGIMENTO DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL	54
4.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	59
4.3 DA BASE DE CÁLCULO	63
4.4 TCFA E O IMPOSTO AMBIENTAL	65
<b>5 CONCLUSÃO</b>	68
<b>REFERÊNCIAS</b>	72

## 1 INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho é “A Análise Constitucional da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do IBAMA/BA”. Análise constitucional pois, sendo tributo, a TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, tem que submeter aos regramentos e princípios da Constituição Federal e do CTN – Código Tributário Nacional, por ser um ordenamento decorrente do poder de tributar, deve obedecer a legalidade de forma exemplar.

A competência na preservação do Meio Ambiente é comum, cabendo à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para que esta proteção se realize o Estado precisa arrecadar com o objetivo de financiar a fiscalização, o exercício do poder de polícia, que visa proteger o Meio Ambiente.

Quando se discute TCFA têm-se dois posicionamentos, o do Direito Tributário e o do Direito Ambiental. O presente trabalho se centra na visão tributária da TCFA, porém, ao longo do estudo, não se pode deixar de trazer o posicionamento jurídico adotado em relação à esta pelo Direito Ambiental.

Trata-se de uma ponderação de bens e interesses de um lado o Direito Tributário com a limitação do poder de tributar e os direitos e garantias do contribuinte, principalmente de que o Estado não interferirá de forma indevida em seu patrimônio. Do outro o Direito Ambiental, a garantia constitucional à manutenção de um meio ambiente saudável, com o controle da poluição e da exploração dos recursos naturais por parte das atividades comerciais e industriais.

A escolha do tema foi inspirada na experiência prática, no que empresas que desenvolvem atividades potencialmente poluidoras enfrentam. Ao trabalhar com atividade de risco e alto potencial de poluição, o dia a dia envolve um relacionamento e contato direto com agências como a ANP – Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, o INEMA – Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos e o Ministério do Trabalho e Emprego, que através da Secretaria de Segurança e Saúde do Trabalho emite instruções normativas que cuidam do meio ambiente no local de trabalho e que obrigam a produção de documentos como o PPRA – Programa de Prevenção de Riscos Ambientais, que busca preservar a saúde dos trabalhadores prevendo e prevenindo as possíveis

ameaças existentes no ambiente de trabalho com medições, avaliações ambientais da água, solo, ar, ruído e o PCMSO – Programa de Controle Médico da Saúde Ocupacional, que mede o impacto dos riscos e do potencial de poluição na saúde do trabalhador.

O controle ambiental pelo Estado e o exercício do poder de polícia é realizado por diversas frentes, se tratando de competência comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O meio ambiente, bem que se busca proteger com a fiscalização, é essencial para a manutenção da saúde e da vida.

Esta proteção é uma garantia constitucional e é necessário que seja concretizada para evitar os abusos que podem advir de uma exploração desregulada não só do meio ambiente, mas das matérias poluidoras e do prejuízo que seu descarte indevido pode causar.

Foi escolhida a TCFA como o tributo a ser estudado já que desde o primeiro intento de sua criação com a TFA – Taxa de Fiscalização Ambiental teve sua constitucionalidade questionada no STF- Supremo Tribunal Federal e dividiu opiniões na doutrina. Escolhendo especificamente a TCFA instituída em razão do exercício do poder de polícia pelo IBAMA, pois, como a competência para instituir taxas é comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e porque a proteção ao meio ambiente também conta com a competência comum dos mesmos entes, se faz necessário individualizar e limitar o cenário que vai ser analisado. Já que a instituição de taxas para o exercício de poder de polícia na fiscalização ambiental gera um crédito de até 60% (sessenta por cento) referente à TCFA. Assim sendo, o valor devido da TCFA (que é a taxa da União) pode variar, dependendo da atuação dos outros entes referente à fiscalização, por isso a especificação em relação ao Estado da Bahia.

A cobrança do tributo é uma interferência estatal na esfera individual do cidadão para que ele contribua, de acordo com o princípio da solidariedade vigente no nosso ordenamento tributário, no custeio e manutenção das atividades do Estado essenciais ao funcionamento dos serviços que presta à sociedade.

O contribuinte tem, por seu lado, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, Legislação esparsa e princípios constitucionais e princípios específicos do direito tributário como forma de limitar a interferência do Estado na esfera individual

do contribuinte e como forma de se defender dos abusos que possam ser cometidos pelo ente estatal.

A presente análise foi feita no intuito de primeiro coleccionar os conhecimentos necessários constitucionais, tributários e ambientais que devem ser considerados na análise do desempenho da cobrança da TCFA pelo poder de polícia do IBAMA/BA.

O estudo aqui feito se aduz as considerações do tempo presente, prezando por apresentar e catalogar novas reflexões a cerca da constitucionalidade da TCFA, para isso é necessário falar das taxas de poder de polícia e como o assunto é tratado atualmente pela corte constitucional.

No segundo capítulo deste trabalho será realizado uma coletânea de conhecimentos pertinentes acerca do tributo taxa, discorrendo sobre as limitações do poder de tributar que se aplicam as taxas, sejam esse os princípios e a atribuição de competência para exercer o poder de tributar. Se falará também de questões garantidoras da constitucionalidade das leis, tais como o Estado Democrático de Direito, o Federalismo, a Constituição e o Código Tributário Nacional.

Em seguida um estudo acerca do tributo taxa analisando as suas principais características, em que consiste a sua materialidade e ainda uma análise diferencial do significado do poder de polícia para o Direito Administrativo, Direito Tributário e Direito Ambiental.

Após a coletânea deste conhecimento se adentra no estudo específico da inconstitucionalidade da TCFA do IBAMA/BA, estudando como foi o seu surgimento e como se deu o desenvolvimento da legislação instituidora até os dias atuais, da forma como é cobrada hoje.

Finalmente chegando às conclusões decorrentes do estudo que aqui foi realizado.

A metodologia utilizada se baseia na pesquisa bibliográfica de referências doutrinárias relativas ao tributo taxa e em específico a TCFA. A análise da doutrina do STF se faz presente neste trabalho principalmente na discussão sobre a base de cálculo da TCFA.

## 2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ATINENTES À TAXA

O artigo 3º, inc. I, da CF/88 - Constituição Federal de 1988 funda o Estado brasileiro com base no princípio da solidariedade, justiça e liberdade e no inciso IV do mesmo artigo fundamenta que por objetivo o Estado brasileiro promoverá o bem de todos sem discriminação.

O reflexo desse Art. 3, inc.I, da CF/88 no direito tributário resulta no princípio da solidariedade fiscal, que significa que todos os indivíduos que aqui se encontram colaborarão no que tange os tributos, para a promoção do Estado Democrático de Direito e o Bem Estar Social.

Os direitos e garantias que o Estado Democrático de Direito invocam não se realizam sem que haja um suporte financeiro do Estado. O provimento da saúde, educação e segurança pelo Estado, por exemplo, envolvem custos e é através da arrecadação com tributos que torna possível a realização de direitos e garantias: “Não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda” (MENDES, 2013, p.1343). Não se pode realizar as garantias e direitos fundamentais sem que haja subsídios monetários para tanto, o itinerário é: direitos, previsão de custos, orçamento, arrecadação e realização.

O Estado inclusive já tentou se eximir de suas obrigações com a teoria da Reserva do Possível, tentando limitar a sua responsabilidade ao que já está orçado, previsto e concedido, teoria esta que vigorou por um tempo, porém, a cada dia nas decisões jurisprudenciais, é desconsiderada frente à obrigação do Estado brasileiro em promover o bem estar de todos, conforme o Art.3, inc.IV da CF/88.

O Estado para exercer suas funções e financiar suas atividades necessita de dinheiro (pecúnia), porém, com o neoliberalismo econômico, este deixou de ser um agente que atuava de forma produtiva na economia, para se concentrar no que de fato pertence a sua atividade administrativa de Estado.

Com isso as empresas públicas foram privatizadas, e nessa interpretação neoliberal se entende que até as estradas, que ligam o país e escoam a produção agrícola, não são mais um ramo no qual o Estado deva atuar diretamente, e que devem ser privatizadas.

Antes do Neoliberalismo econômico o Estado arcava com atividades que eram consideradas essenciais a economia e desenvolvimento, mas que não necessariamente davam lucro, porque para haver infra-estrutura era necessário investimento e quem o fazia era o próprio Estado. Como o caso das companhias aéreas que, antes do neoliberalismo, em sua maioria pertenciam aos Estados, cada país tinha a sua companhia aérea estatal para fazer o transporte comercial de passageiros.

Com o neoliberalismo econômico, mudou-se a concepção de como o Estado deveria atuar, deixaria de exercer essas atividades, para se concentrar em prestar os serviços à população. Algumas dessas empresas estatais de fato somente existiam para prestar um serviço à população, que não interessava a iniciativa privada explorar, outras, de fato eram lucrativas, mas mesmo assim foram privatizadas.

De fato, sem exercer atividade econômica a única fonte de renda que o Estado tem para financiar as suas atividades é a cobrança de tributos.

Desde que se entende a sociedade organizada como existente havia tributos, inclusive na bíblia, se registram passagem acerca do fato cotidiano que é pagar tributos.

## 2.1 COMPETÊNCIA

A competência para instituir tributos está nominada da Constituição Federal, cada ente somente poderá instituir os tipos tributários que a CF/88 expressamente lhe autoriza.

A competência é um limite ao poder de tributar, pois, a relação tributária somente é revestida de constitucionalidade se a Lei que institui o tributo é produzida por aquele que tem competência para cobrar-lo. Compara-se a competência tributária ao juiz de direito, (BALEIRO, 2010, p.106) que para julgar, tem que estar investido da jurisdição adequada.

A taxa é o tributo adequado e constitucional para que o Estado busque ressarcimento pelos serviços específicos e divisíveis que fornece de forma individual ao contribuinte e pelo exercício do poder de polícia. Porém o Estado ao regulamentar, normatizar e ao expedir atos administrativos exerce o poder de polícia restringindo a liberdade dos indivíduos. O exercício do poder de polícia que torna um ente competente para cobrar uma TPP – Taxa de Exercício do Poder de Polícia, é a



fiscalização destas restrições que faz a liberdade do indivíduo buscando preservar o bem comum.

Esse papel que o Estado tem de promover o bem estar de todos reflete-se na cobrança de uma TPP, a ação estatal em restringir a liberdade do jurisdicionado, e é justamente uma taxa que financia a fiscalização de atividades, de forma específica a TCFA que fiscaliza atividades com grau de risco, ou seja, atividades que poluem o meio ambiente, que é direito fundamental garantido no artigo 225 da CF/88.

O poder de tributar faz parte da soberania do Estado, em impor aos que se encontram em sua circunscrição o pagamento coercitivo de dinheiro ao Estado.

A relação tributária não é só uma relação de poder, de exercício da soberania, é uma relação jurídica que tem como fundamento a soberania do Estado (MACHADO, 2005 p.49), na qual também existem limites e garantias. Num estado democrático de direito nenhuma liberdade ou direito é absoluta, analisamos o sistema jurídico de forma sistemática, ao mesmo tempo em que tributar é um poder soberano do Estado, este mesmo poder tem limites.

O poder de tributar não se confunde com a competência, um ente pode ter poder de tributar, mas pode não ter a competência específica para cobrar um tributo. A competência tributária é distinta da capacidade tributária (MACHADO, 2005, p.50), a capacidade tributária é autorizada pela Constituição ou pela Lei e se relaciona com os atos administrativos e a competência tributária se baseia exclusivamente na autorização constitucional para instituir tributos. Os artigos 153 a 156 da Constituição Federal/88 repartem as competências tributárias entre União, Estado, Distrito Federal e Municípios.

O respeito aos direitos do contribuinte é um aspecto essencial do Estado Democrático de Direito, Edgard Bodenheimer (BODENHEIMER, 1946, p.20) em seu livro "Teoria Del Derecho" definia que para haver uma relação de direito os indivíduos necessitam ser iguais, há de haver uma paridade entre os indivíduos na relação jurídica para haver um mínimo de igualdade, e essa relação jurídica de direito, independe de coercitividade de órgão jurídico superior:

*La relación entre Robinson y Viernes es una relación de poder. Tales relaciones existen cuando un hombre queda sometido a la voluntad arbitraria y totalmente ilimitada de outro. Para un esclavo el poder de su amo es un mero hecho de dominación; el esclavo no tiene derechos que puedan actuar como restricciones del poder del amo. La relación entre*

*Robinson y el capitán, por el contrario, es una relación de Derecho. Es una relación contractual em la que ambas partes reconocen la existencia de derechos y deberes mútuos, sobre la base de una cierta igualdad. La circunstancia de que em la isla de Robinson no haya poder superior – no haya gobierno – que pueda garantizar y hacer cumplir fielmente el acuerdo, no destruye el carácter jurídico de la relación. La garantía de la ejecución reside em el hecho de que ninguna de las partes puede lograr sus fines sin ejecutar fielmente el contrato. (BODENHEIMER, 1946, p.20)*

A partir desta idéia de que é desnecessária a coercitividade de um poder maior, pois numa relação jurídica de direito as partes tem que cumprir o que foi contratado, se pode por analogia analisar a relação Estado/Contribuinte. O Estado, defendendo sua arrecadação reclama da evasão fiscal, e quando consegue, reclama inclusive da elisão fiscal, que é legal. O Contribuinte, por seu lado, reclama da alta carga tributária com que arca anualmente e a precariedade dos serviços públicos. Ora, o Estado não pode se esquivar das suas responsabilidades com o argumento da evasão fiscal, tampouco pode desrespeitar os direitos fundamentais do contribuinte. Assim, a legalidade deveria pautar as relações tributárias, principalmente aqueles atos que emanam da administração. O ajuizamento de uma ação para averiguar a inconstitucionalidade de um determinado tributo, ou para que característica deste seja declarado inconstitucional, deveria ser algo raro, pois todos os atos do Estado, do governo e da administração pública devem ser pautados na obediência da Constituição Federal de 1988, seus direitos, garantias e princípios.

*Ao autorizar órgão administrativos a executar esses atos coercitivos que não são sanções, a ordem jurídica abre uma exceção à regra segundo a qual as medidas coercitivas são permitidas apenas como sanções. (KELSEN, 2005, P.399)*

Desde a lei, perpassando pelo ato administrativo que emana do poder público ou de sua concessão deve estar pautado e feito dentro da legalidade, e não se utilizando de subterfúgios ou interpretações governamentais para justificar a constitucionalidade e legalidade de um ato. A relação tributária é uma relação jurídica de direito, se os contribuintes são obrigados a pagar, a contrapartida do Estado é respeitar a legalidade e a constitucionalidade.

O cogente não é a submissão da lei tributária ao controle de constitucionalidade concentrado, até porque, ao contrário da França (CUNHA JÚNIOR, 2008, p.6), no Brasil não se admite controle preventivo das leis pelo órgão de controle constitucional, o controle preventivo no Brasil é feito durante a elaboração da lei pelo próprio legislativo, mas que o Estado respeite a Constituição em todos os seus atos.

Dessa forma, igualmente ao direito que Estado tem que recolher os tributos para satisfazer suas atividades, o contribuinte tem que ter o direito e o poder de traçar uma linha e dizer ao Estado: “Desse limite você não passa”, a intervenção do Estado na individualidade do contribuinte é limitada e isso é um direito humano e fundamental.

*O que se quer afirmar é que não há república sem igualdade, assim como não há regime democrático se o cidadão não for tratado com isonomia frente à lei, inclusive a tributária.” (GRUPENMACHER, 2004, p.10)*

*(...) o artigo 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789: “toda sociedade na qual a garantia dos direitos não é assegurada, nem a separação dos poderes determinada não possui Constituição”.* (DALLAZEM, 2004, p. 10)

É possível compreender, a partir das citações acima, que a proteção ao contribuinte é também um direito humano devido a sua relevância. A tributação desmedida pode levar o cidadão à ruína, a não ter meios de prover por si só as suas necessidades básicas. O ideal capitalista aposta na força de trabalho do indivíduo como meio para promover a sua subsistência, e até vislumbra a possibilidade de ascensão social por meio do trabalho e da acumulação de riquezas. A Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão já estabelecia que não é suficiente ter a Constituição, mas aquele que não a realiza, está igualando àquele que não a tem.

O conceito de tributo se encontra elencado no CTN - Código Tributário Nacional define tributo no seu artigo 3º como:

*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (CTN, art.3º)*

Para Ataliba:

*Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que não se constitui de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos). (ATALIBA, 2011, p.34)*

Tal definição legal garante ao cidadão de que os tributos serão sempre instituídos através de lei, formulada pelo executivo do ente competente para tributar, que a atuação administrativa será vinculada, ou seja, que o tributo será destinado a alguma atuação do Estado na sociedade e que não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, multa e os juros compensatórios que incidem não são tributos.

Porém a relação jurídica tributária nem sempre é pacífica, de um lado o Estado busca arrecadar e do outro o contribuinte tenta limitar a interferência Estatal em seu patrimônio por isso se define também:

*Direito Tributário como o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos desse poder. (MACHADO, 2005, p.65).*

Diferentemente do Direito Financeiro, o direito tributário (MACHADO, 2011) têm um aspecto obrigacional uma vez que disciplina a relação entre o credor (Estado como sujeito ativo), e o devedor (todo aquele que se encaixe na hipótese legal de sujeito passivo) para o pagamento da prestação pecuniária ou que possa ser convertida em pecúnia: o tributo.

A limitação do poder de tributar é importante para que o cidadão não seja afrontado com obrigações tributárias excessivas e desarrazoadas, mas o sua principal importância resta em que o Estado não pode tudo, não é livre para instituir e aumentar tributos a sua conveniência, e essa limitação do poder de tributar é uma importante evolução na história do homem quando rompe com o modelo feudal, essencialmente hierárquico e monárquico, para que o contribuinte seja também respeitado em seus direitos.

A limitação ao poder de tributar é imposta pelo sistema jurídico aos entes que tem competência para tributar, ou seja, que detém este poder. (MACHADO, 2005, p.50). Essa limitação está sedimentada na Constituição Federal de 1988 nos seus artigos 150, 151 e 152. Segundo Baleeiro (BALEEIRO, 2010, p.102) as limitações ao poder de tributar consistem em direitos e garantias fundamentais do contribuinte, que não podem ser modificadas, restringidas ou reduzidas, nem por Emenda à Constituição; consistem em normas de eficácia plena e imediata (o autor se utiliza da qualificação de José Afonso da Silva), não sendo necessária criação de lei complementar para que estas limitações produzam efeitos.

O poder de tributar é restringido constitucionalmente através das imunidades fiscais, ou seja, a constituição proíbe o Estado tributar determinadas atividades, através da concessão de competência para tributar e através dos princípios.

Mas essa limitação do poder de tributar tem dimensões, ela não apenas se resume a uma subsunção legal, para isso estão os princípios que dão aplicabilidade e dimensão real a letra da lei.

A competência concedida pela Constituição aos Entes federativos é uma limitação ao poder de tributar.

Os entes se encontram somente com uma parcela do poder de tributar, e para que os tributos que instituíam sejam constitucionais, é necessário a obediência ao princípio da estrita legalidade. Ainda há que se observar dentro da competência que é necessário sempre a análise dos aspectos do tributo em si, para que se verifique a compatibilidade com o mando constitucional relativo à competência, pois a denominação de um tributo pode não coincidir com suas características, violando a competência e as limitações ao poder de tributar.

## 2.2 PRINCÍPIOS

Os princípios auxiliam o intérprete da lei a buscar soluções para o choque de leis e normas constitucionais. (MENDES, 2013, p.94). No ordenamento jurídico brasileiro a doutrina e jurisprudência apontam não mais para o absolutismo dos princípios, mas que estes tem que passar por uma ponderação de bens e interesses, para que no caso concreto se verifique qual o bem que necessita de maior proteção.

Os princípios que se aplicam ao Direito Tributário se encontram na Constituição e no CTN de forma a garantir que o poder de tributar seja exercido pelo Estado dentro da estrita legalidade e respeitando o princípio da unidade da Constituição no qual não há hierarquia nas normas constitucionais.

### 2.2.1 Princípio da capacidade contributiva

A Constituição Brasileira em 1946 já adotava o princípio da capacidade contributiva, com base nele, sempre que possível buscava-se dotar a cobrança do tributo de pessoalidade. O respeito ao princípio da capacidade contributiva é garantido em sede constitucional no Art.145,§1º da CF/88, figura como guia, buscando proteger o contribuinte mais frágil. Este princípio tem duas importantes implicações (MENDES, 2013, P 1371) que somente a riqueza figurará como componente da base tributária e determina a gradação da cobrança de acordo com o potencial econômico do contribuinte.

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

(...)

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

*§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. (Constituição Federal Brasileira de 1988).*

A capacidade contributiva tem dois aspectos, um positivo e outro negativo (COSTA, 2003, p. 52). O aspecto negativo se revela na limitação do Estado no poder de tributar, e o aspecto positivo é assegurar os direitos do cidadão-contribuinte, tal como a preservação do mínimo existencial.

O objetivo de preservar o mínimo existencial do indivíduo é que ele tenha a garantia que poderá alcançar o consumo mínimo necessário para a sua sobrevivência sem ser alvo da incidência tributária. Este princípio não só protege o que tem menos, mas pela solidariedade fiscal, determina que aqueles que têm maior capacidade contributiva, de fato o façam.

*Em um Estado Democrático de Direito só é admissível, observados os direitos fundamentais do cidadão, a tributação incidente sobre as manifestações de capacidade contributiva, ficando vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica, ou seja, o só fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica não é o bastante em si mesmo para autorizar a tributação de seus rendimentos. Por imperativo do princípio da capacidade contributiva, devem ser afastados da tributação os recursos mínimos necessários para a sua manutenção e de sua família. (GRUPENMACHER, 2004, p. 15)*

A capacidade contributiva ainda pode ser dividida entre absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva (CARVALHO, 2011, P 216). A capacidade contributiva relativa ou subjetiva é aquela que define que “os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento” (CARVALHO, 2011, P 216), ainda se pode definir como uma avaliação da possibilidade econômica individual de um contribuinte, na medida das suas possibilidades econômicas (COSTA, 2012, P 91), e esta concretiza o princípio constitucional da igualdade já que com base nessa avaliação, paga mais quem pode pagar mais.

*Deveras, não havendo correlação entre o valor do custo de serviço para o Estado, medido individualmente, e o valor que deverá ser pago a título de taxa, poder-se-á suscitar a desobediência ao princípio da capacidade contributiva, tomado na acepção de garantia do contribuinte de não ser tributado em razão desproporcional ao real dispêndio que representou à pessoa pública. Nesta hipótese, é plenamente cabível sustentar-se que houve desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. (PEREIRA FILHO, 2002, p.57)*

A avaliação da capacidade contributiva chamada de absoluta ou objetiva é aquela que permite ao Estado determinar quais são os parâmetros que se percebem como riqueza, para que dessa forma gradue-se o tributo que pode aferir capacidade contributiva, ou seja, renda.

O Estado Democrático de Direito se faz presente com esse princípio da medida que limita a tributação por parte do Estado àqueles que têm menos capacidade contributiva, e autorizam ao Estado aumentar o valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo. Essa gradação é importante, pois é também garantido em sede constitucional o desenvolvimento econômico no Art.170, incisos VII e IX, se vê claramente a preocupação do legislador em estimular a economia, especialmente a regional, quando estabelece o tratamento favorecido as Empresas de Pequeno Porte que tenham sede e administração do Brasil.

A capacidade contributiva, estabelecida pelo Art.145, §1º da CF/88, é característica essencial do tributo imposto, pois este, em sua base de cálculo pode aferir características pessoais do sujeito passivo, como por exemplo, a renda. A gradação, progressão da cobrança, no tributo imposto deve ser feita avaliando o patrimônio do contribuinte. Ainda se busca garantir que essa avaliação não seja arbitrária, pois em um cenário de alta inflação há um acréscimo no patrimônio do contribuinte, mas este acréscimo não é real, pois é devido à inflação.

O Art.145 no seu §2º da CF/88 ainda estabelece que as taxas não podem ter base de cálculo próprias de impostos. A principal diferença entre os impostos e as taxas é que a arrecadação dos impostos não é vinculada a uma atuação estatal, e as taxas são um tributo que devem ser pagos mediante a atuação estatal. Mesmo sem saúde, segurança ou educação todos devem pagar os impostos, porém as taxas tem como sua medida a contraprestação estatal, são regidas, pela retributividade.

Parte da doutrina defende que a capacidade contributiva pode ser aplicada as taxas, tributos vinculados, quando visem proteger o mínimo existencial ou quando busquem fomentar a livre iniciativa. A proteção ao mínimo existencial pode ser verificada na lei 1.060/50 da gratuidade de justiça que em seu Art.3º, inc. I isenta do pagamento das taxas judiciárias todos aqueles que ao paga-las tenham seu sustento e o de sua família prejudicados. A proteção a livre concorrência, Art.170, inc.VII, CF/88, faz-se presente quando as taxas são isentas ou cobradas em menor valor das pequenas e micro empresas.

*Transportando-se o posicionamento às taxas, apresenta-se perfeitamente possível, sempre que se verificar a sua exorbitância, a impugnação com base no princípio da proibição de tributo com efeito de confisco. A fixação do valor da taxa deve guardar relação entre o montante recebido e o dispendido na atividade pública, mantendo-se uma razoável equivalência, sob pena de descaracterização do tributo. A exagerada desproporção entre o custo da atuação estatal e o produto da arrecadação pode levar à configuração do tributo com efeito de confisco. (JANCZESKI, 1999,P.85).*

O princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado no sentido de não onerar aqueles que teriam seu mínimo existencial afetado pela sua cobrança, e é essencial garantir também o mínimo existencial das empresas (COSTA, 2003, P 102). Em um contraponto agora relativo ao Estado, como a cobrança da taxa é baseada numa contraprestação estatal individualizada, a cobrança de taxa que exceda o valor da contraprestação específica do Estado, (PEREIRA FILHO, 2002, P. 56) exercício do poder de polícia ou prestação de serviço, violará o princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, a aplicação do princípio da capacidade contributiva se faz essencial na avaliação da constitucionalidade da base de cálculo, pois a instituição de determinada taxa não deve inviabilizar o mínimo existencial do contribuinte, seja pessoa física ou pessoa jurídica, quando o seu mínimo existencial equivale a não impactar suas finanças de forma a inviabilizar suas operações.

### **2.2.2 Princípio da vedação ao confisco**

O princípio da capacidade contributiva tem relação com o princípio da vedação ao confisco. Quando não se respeita o mínimo existencial do contribuinte, o valor cobrado a título de tributo tem um caráter confiscatório (PEREIRA FILHO, 2002, P.56) que compromete de forma a impactar de forma importante os rendimentos do contribuinte.

A Constituição Federal de 1988 protege a propriedade e a iniciativa privada como um de seus princípios, já que somos um país de economia declaradamente capitalista. O governo fomenta o comércio interno, e externo, buscando criar e manter laços com outros países.

A tributação se funda na propriedade e nela deve ter a sua gradação. Se o Estado institui tributo confiscatório, retira do contribuinte a qual seria a base de cálculo para o tributo (MENDES, 2013, p. 1373). Além de ferir o próprio fundamento da sociedade capitalista que é a propriedade: “Qualquer fixação que não seja razoável será



confiscatória por atingir a propriedade do contribuinte de modo não autorizado.” (DALLAZEM, 2004, p.26).

Mesmo que silente o Art.150, inc.IV, CF/88, quanto à incidência do princípio da vedação ao confisco às multas decorrentes de créditos tributários, o STF já consolidou em seu entendimento que, mesmo que a multa não tenha uma origem fiscal, não seja considerada crédito tributário, mas sim penalidade, esta deve obedecer ao art.150, inc.V da CF/88, aplicando a vedação ao confisco às multas tributárias, pois não é o ensejo em prejudicar a saúde financeira do contribuinte.

No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 748.257 SE, onde o agravante é a União, que tenta modificar a decisão em acórdão que afastou a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por ser considerada confiscatória para a aplicação de um percentual de 20% (vinte por cento). No STF a jurisprudência é pacífica de que as multas que sejam iguais ou superiores ao valor de 100% (cem por cento) têm caráter confiscatório e por isso são declaradas inconstitucionais, mesmo que decorrentes de falta por parte do contribuinte, o inadimplemento do tributo. O argumento do agravante se embasa no art. 97 de CF/88 que para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público é necessário o voto da maioria absoluta de órgão especial ou tribunal. O agravante ainda chama de “fundamentos constitucionais implícitos” a aplicação do princípio constitucional de vedação ao confisco. O Relator Ministro Ricardo Lewandowski afastou a aplicação do art. 97 da CF/88 por já haver jurisprudência sedimentada na corte constitucional acerca do caráter confiscatório das multas que ultrapassem 100% (cem por cento), sendo assim desnecessária a votação pelo Pleno. Cita ainda para exemplificar os precedentes relativos ao caráter confiscatório das multas superiores à 100% (cem por cento): ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1.075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 657.372-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque.

Apesar de decisões baseadas em jurisprudência sedimentada do STF, como a analisada acima, os entes tributantes continuam a sustentar que não deve haver aplicação da vedação ao confisco às multas, pois o contribuinte faltoso deve ser punido e de forma que aquele que cumpriu suas obrigações tributárias não se sinta preterido. O Governo e as Secretarias da Fazenda, de tempos em tempos, proporcionam a renegociação da dívida ou inclusive o perdão das multas para

aqueles que resolvem adimplir, o que faria cair por terra tal argumento, pois, neste caso, o contribuinte faltoso de fato é premiado com a retirada da multa e juros com o objetivo de aumentar a arrecadação do Estado. A manutenção de multas confiscatórias não se justifica ao argumentar que deve-se premiar o contribuinte que adimpli pontualmente suas obrigações tributárias.

### **2.2.3 Princípio da liberdade de tráfego**

O princípio da liberdade de tráfego visa garantir a livre circulação de mercadorias no território nacional sem que o pagamento de tributo seja fator impeditivo da sua circulação. O pagamento de tributo não pode ser condição para que a mercadoria possa ultrapassar fronteiras estaduais e municipais.

No Art. 150, inc. V da CF/88 esse princípio é garantido ao contribuinte, e um dos princípios violados diariamente nos postos fiscais, onde os agentes administrativos retém mercadorias, até que se apresente o comprovante de pagamento dos tributos, chegando ao ponto das grandes empresas que transportam mercadorias no território nacional manterem advogados ao seu serviço somente com o intuito de liberar essas mercadorias.

A súmula 323 do STF determina que não se pode apreender mercadorias como meio de coerção para o pagamento de tributos. O princípio da liberdade de tráfego enseja uma aplicação analógica para que pessoas jurídicas e físicas não vejam suas atividades prejudicadas quando se encontrem com mercadorias retidas ou estabelecimentos lacrados somente pelo motivo de não recolhimento de tributos.

### **2.2.4 Princípio da anterioridade e da noventena**

O Art. 150, inc. III, CF/88, nas suas alíneas “b” e “c” garantem, respectivamente, os princípios da anterioridade e da noventena. Nesses princípios o constituinte busca garantir que não haverá surpresas para o contribuinte, que ele terá tempo suficiente para provisionar sua vida financeira para fazer frente ao pagamento dos tributos.

O princípio da anterioridade que versa que o tributo será instituído num exercício, porém somente pode ser cobrado no seguinte para que dê chance aos contribuintes de se programarem para o pagamento. O princípio da noventena, que é um prazo de noventa dias da instituição da lei tributária para que ela possa efetuar a cobrança, a lei já esta em plena vigência, porém o verbo cobrar, pagar, tem que se fazer esperar noventa dias para que produza efeitos (BALEIRO, 2010, p.98).

A anterioridade e a noventena são exceções para alguns tributos que tem o caráter extrafiscal, ou seja, aqueles tributos que tem a função de estimular ou inibir comportamentos, tais como o Imposto de Importação e o Imposto sobre Operações Financeiras. Mas devido a sua importância e relevância, a sua exceção vem expressa em lei.

A segurança jurídica se faz presente neste princípio quando proíbe em sede constitucional a surpresa tributária (BELEIRO, 2010, p.97). É flagrante inconstitucional o tributo que instituído não respeita os princípios da anterioridade e da noventena.

### **2.2.5 Princípio da legalidade**

A legalidade está posta em sede constitucional no art.5, inc. II da CF/88, versando que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, se não em virtude de lei. Ainda na CF/88 no seu Art.150, inc. I, garante ao contribuinte que os tributos somente serão criados ou aumentados através de lei. Desta forma se assenta a estrita legalidade como parâmetro das relações tributárias.

O Direito Tributário é tão coercitivo quanto o Direito Penal, enquanto o último restringe a liberdade, o primeiro grava o patrimônio. Desta forma, ambos estão sob a égide da estrita legalidade. Aliomar Baleeiro em sua obra Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar traça um paralelo entre as garantias penais e as garantias tributárias, parte seu raciocínio de que do princípio *Nullo crimen, nulla poena sine lege*, não há crime nem pena sem lei anterior que o defina, se desdobra em quatro outros, a saber: *nullum crimen sine praevia lege*, não haverá fato delituoso sem que seja expressamente declarado por lei, anterior a sua ocorrência; *nulla poena sine praevia lege*, para haver pena é necessário instituição de lei previa que a comine; *nemo iudex sine lege*, que é a jurisdicionalização do Direito Penal, e para Baleeiro, o deve ser também o Direito Tributário onde somente os entes definidos por lei podem exercer o poder de tributar; e *nemo damnetur sine per legale iudicium*, que garante o devido processo penal em qualquer condenação penal. (BALEIRO, 2010, p.106). Assim é possível perceber como as garantias inerentes ao Direito Penal se fazem presentes de forma análoga no Direito Tributário, que o tributo somente será instituído por lei; a obediência à anterioridade e a noventena, como parâmetros de segurança jurídica; da competência constitucional prévia para instituir o tributo, e o devido processo legal, que deve ser garantido no processo tributário, já que o

contribuinte contende com o Estado, sendo assim, hipossuficiente na relação processual.

Assim o art.97 do CTN concretiza a submissão da lei tributária ao princípio da legalidade ao estabelecer qual o conteúdo que deve vir expresso na lei que institui o tributo, para Baleeiro, na mesma obra, (BALEEIRO, 2010, p.106) não importa somente que todas estas características do tributo venham expressas na lei, a lei deve vir expressa de forma que fique claro para o contribuinte a obrigação que a lei tributária lhe impõe.

Assim, por se tratar de uma relação jurídica entre o contribuinte e o Estado surge a necessidade de proteger o contribuinte do aumento e da criação de tributos de forma arbitrária.

*...para o direito tributário é irrelevante a vontade das partes na produção de um negócio jurídico. Tal vontade é relevante, para os efeitos privados (negociais) do negócio. Para o direito tributário a única vontade relevante, juridicamente, é a vontade da lei, que toma esse negócio (ou ato unilateral privado) como fato, ao colocá-lo como simples fato jurídico, na h.i. (ATALIBA, 2011, p. 72).*

Essa proteção significa também que na criação do tributo a lei deve trazer em si todos os aspectos que envolvem a sua existência e incidência (MACHADO, 2005, P 53): fato gerador, base de cálculo, alíquota, quem é o sujeito passivo responsável pelo pagamento do tributo e seus substitutos e sujeito ativo, aquele que tem a competência de instituir o tributo e se for o caso, estabelecer o ente administrativo que tem competência para cobrar e fiscalizar o tributo.

A lei que institui o tributo ainda deve estabelecer de forma clara qual a hipótese de incidência, que gera a obrigação de pagar o tributo estabelecendo (ATALIBA, 2011, p. 74): o fato no mundo concreto que quando ocorre é passível de tributação; o conceito legal deste fato do mundo concreto; o sujeito ativo, o ente que tem a capacidade de instituir e cobrar o tributo; o sujeito passivo, aquele que deve pagar o tributo ou que se responsabiliza pelo seu pagamento; deve estabelecer em que momento se considera o fato gerador da hipótese de incidência consumado; o lugar em que o fato gerador da hipótese de incidência se considera consumado; a base de cálculo e o tipo e a alíquota que vai ser aplicada para o cálculo do tributo devido.

O STF julgou recentemente a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo de n.748.445, tendo como reclamante o CREA/SC – Conselho Regional de

Engenharia e Agronomia de Santa Catarina em face de Alexandre Moroni. Por unanimidade o tribunal reconheceu a constitucionalidade da questão e a repercussão geral desta. O julgamento se refere à natureza de taxa da ART - Anotação de Responsabilidade Técnica da Lei 6.496/1977. Os conselhos profissionais exercem o poder de polícia na fiscalização das profissões que regulamentam assim o STF declarou a aplicação do princípio da estrita legalidade, art.150, inc. I da CF/88 à ART por entender que esta, por ser referente ao exercício de poder de polícia, tem natureza tributária de taxa e deve obedecer aos mandos da legislação tributária e Constituição sobre a matéria.

Assim como se pode verificar através do julgamento do Recurso Extraordinário de Repercussão Geral, o art.150, inc.I CF/88, o princípio da estrita legalidade, tem sua aplicação mandatória aos tributos e referente a análise da sua natureza jurídica.

Os princípios do Direito Tributário tem um forte caráter protetivo do contribuinte no sentido de que, o Estado não irá restringir o patrimônio deste, além do que for legalmente permitido. Servem de guia para o legislador para que no seu trabalho de produção legal esteja atento a todos os requisitos que validam o comando legal tributário. E após a instituição da lei, os princípios atuam de forma a validar a constitucionalidade de determinada lei. Sem a aplicação dos princípios ao Direito Tributário os contribuintes estariam submetidos ao poder desmedido do Estado, retrocedendo no tempo à época do feudalismo. Sendo assim impossível afirmar que os princípios não passam de mera interpretação, eles são garantidores da segurança jurídica.

### 2.3 FEDERALISMO, ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E TRIBUTAÇÃO

A repartição de competências estabelecida na CF/88 advém da opção da constituinte de 1988, em definir o Estado como federalista e democrático. Essa opção pelo federalismo se materializa na divisão de competências entre os entes.

A competência para instituir o tributo taxa é da União, Estados, Distrito Federal e Municípios no âmbito das suas atribuições, conforme o art. 77 do CTN. A proteção ao Meio Ambiente conforme o art.225 da CF/88 obedece à competência comum por se tratar de um direito coletivo.

O Federalismo, o Estado Democrático de Direito e a Tributação estão intimamente ligados como fatores que definem as escolhas políticas de um Estado. Através da

análise destas três questões pode-se saber, de fato, qual a profundidade do respeito do limite da intervenção estatal na esfera privada. Este limite na intervenção do Estado, no direito tributário se configura nos limites ao poder de tributar.

O funcionamento do poder público no Estado Democrático de Direito implica, de forma imperativa, o respeito ao cidadão e a existência de mecanismos de controle.

*Este Estado de Direito, ainda, como garantia de manutenção da delimitação entre as esferas pública e privada e da submissão da atividade do Estado a este “marco normativo”, prevê mecanismos de fiscalização e controle da própria atividade estatal, em regra mediante a participação dos poderes públicos de forma harmônica e independente, e a atribuição a um dos poderes do exercício de fiscalização dos demais. (CAYMMI, 2007, p.36)*

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagra já no seu artigo 1º (CARRAZA, 2008, p. 124) dois pilares em que se funda a sociedade brasileira: o Federalismo e o Estado Democrático de Direito. A importância destes pilares para o Direito Tributário tem duas funções, uma de limite e outra de orientação, de limite, primeiramente, pois define até onde o Estado pode buscar a contribuição individual para o financiamento da atividade estatal e orientação, pois visa realizar um governo para o povo, respeitando as cláusulas pétreas da Constituição e os direitos fundamentais.

O Federalismo é um sistema político no qual há divisão de atribuições e competências entre o governo central e as unidades autônomas que o compõem, e tem como características (DIRLEY, 2010, p.855): a impossibilidade de se dissolver o pacto federativo, sob pena de intervenção federal (CF/88, Art.34, inc. I); existência de duas ordens jurídicas: a central e a regional; a impossibilidade de alterar as competências atribuídas pela constituição (federalismo como cláusula pétrea); autonomia financeira dos entes que compõem a federação; e existência de órgão representativo paritário e de órgão que tenha a função de controle de constitucionalidade, para realizar o controle constitucional concentrado e que possa dirimir as controvérsias – uma vez que o federalismo é garantido em sede constitucional.

O federalismo do Brasil se opõe ao Estado Unitário que tem um governo único e centralizado onde todas as competências se concentram, e difere da Confederação que é a união de estados autônomos por meio de tratado internacional dissolúvel (MORAES, 2001, p.255).

O federalismo nos Estados Unidos da América tem como característica que as unidades autônomas de governo que compõem a federação abrem mão de uma parcela de sua autonomia em prol da união de todos, é um federalismo por agregação. O federalismo no Brasil foi inspirado nos Estados Unidos (DIRLEY, 2010, p.857), porém formado de forma bastante diferente, já que adveio com a descentralização do poder, a União abriu mão de uma parcela de suas competências e atribuições em prol dos Estados e Municípios, o federalismo por segregação.

País de dimensões continentais e contrastes regionais, a opção pelo federalismo impõe a união dos estados buscando respeitar as diferenças, permitindo a subdivisão do governo, e dessa forma aperfeiçoar a atuação do governo nos serviços que presta ao cidadão.

O Estado Democrático de Direito congrega, sob esse nome, as garantias da democracia, da realização da democracia e dos direitos individuais e coletivos. O governo democrático é aquele em que o povo escolhe os seus governantes e estes exercem o poder de forma a atender as necessidades e decisões dos cidadãos, a perspectiva de governo do povo, para o povo e pelo povo (DIRLEY, 2010, p.512). A conjugação com o Direito significa que mesmo democraticamente, o direito individual ou coletivo não será violado.

*Assim, se é certo que o elemento básico do Estado de Direito é a lei, não menos certo é que a lei deixa de ser entendida como mero enunciado formal do legislador, desprovida de conteúdo material ou substancial, para ser concebida e exigida como um ato de concretização dos valores humanos, morais e éticos fundamentais consagrados na Constituição, numa perspectiva democrática imposta pela soberania popular. Desse modo, lei que não atende a essa exigência é lei inconstitucional que deve ser desprezada.*

*O Estado Democrático de Direito, portanto, é o Estado Constitucional submetido à Constituição e aos valores humanos nela consagrados. (DIRLEY, 2010, p.513)*

A realização do Federalismo e do Estado Democrático de Direito estão diretamente ligados a atividade arrecadadora do Estado. A acepção da autonomia administrativa das parcelas que compõem a federação não podem ser realizadas sem a independência financeira dessas unidades autônomas que compõem a federação.

Sem a autonomia financeira dos componentes da federação, o federalismo não se realiza, pois cada ente que a compõe não pode exercer suas atribuições de forma

independente. A importância reside em que sem essa independência o federalismo se torna apenas uma palavra na Constituição, sem realizar os seus ideais.

A Constituição brasileira garantiu aos entes federativos competências tributárias e a distribuição de receitas tributárias. A competência tributária relaciona-se com o poder que o ente tem em instituir e cobrar o tributo.

A distribuição de receitas tributárias consiste na divisão de parcelas da arrecadação da União, que é o ente que arrecada a maior parcela dos tributos que de fato geram fundos, e distribui essas parcelas no que cabe aos Estados e Municípios. A distribuição das receitas tributárias está regulada nos artigos 157 a 162 da Constituição Federal de 1988.

A realidade é que alguns Estados, e na maioria dos municípios no Brasil, necessitam das verbas federais para atender as necessidades básicas de seus moradores, (MACHADO, 2005, p.52) e ainda muitos políticos pensam ser uma atividade muito importante a de conseguir verbas para os Estados e Municípios, preferindo tal sistema, a qualquer alternativa que garanta as verbas, mas acabe com tal atividade.

A Constituição Federal de 1988 consagra o federalismo como modelo de Estado, este modelo pressupõe uma descentralização do poder para que as unidades menores da federação tenham uma maior atuação local. Apesar do federalismo ser o modelo adotado, o Brasil mantém a maior parcela do poder de tributar nas mãos da União, e também da arrecadação, impedindo assim que o federalismo de fato se realize, o que seria muito proveitoso num país de dimensões continentais e com regiões tão distintas.

É assim que a independência econômica e financeira pretendida pela adoção do federalismo não se realiza, ao contrário, no Brasil encontramos unidades federativas com grandes extensões e riquezas, mas que, não são capazes de gerir as necessidades básicas de seus cidadãos de forma independente das verbas da União.

Além disso, o sentido de solidariedade fiscal deveria ser um assunto de alta importância na conscientização dos contribuintes, já existe uma lei que faculta a discriminação dos tributos nos cupons fiscais, se fosse obrigatório seria informado a cada compra quanto do dinheiro pago foi para o Estado, e são pagamentos que a população faz a diário. Com essa sensibilização, talvez o cidadão, o habitante,



cobrasse mais do governo o resultado da aplicação da sua parcela de patrimônio, que entrega ao Estado em forma de pecúnia.

A divisão da federação se enquadra na designação de competências quanto à instituição e cobrança de taxas pelo exercício de poder de polícia na fiscalização ambiental, já que a preservação do meio ambiente compete os entes da federação em todos os níveis. Para o Direito Ambiental faz-se necessário, somando-se a taxa de fiscalização, uma reforma tributária que de fato dê alguma independência financeira aos entes federativos no que tange o orçamento destinado a proteção ambiental.

#### 2.4 CONSTITUIÇÃO FEDERAL E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional data do ano de 1966 e foi promulgado pelo então presidente Humberto de Alencar Castelo Branco, que foi o primeiro presidente desde a instauração do Golpe Militar em 1964, o contexto histórico da criação do CTN demonstra o detalhismo com o qual foi criado.

A Constituição Federal Brasileira, quando da sua promulgação, busca se libertar da herança militarista e de estado unitário deixadas pelo tempo da ditadura. A CF/88 evidencia isto quando detalha de forma exaustiva os direitos e garantias que ela traz, assim como o estabelecimento de cláusulas pétreas.

O mundo em que foram criados, tanto o CTN quando a CF/88, de uma certa forma não existe mais. A inflação não faz mais parte da realidade brasileira, a globalização e a internet tornaram o mundo de certa forma menor, e com isso ganhou o direito comparado, já que, o acesso a pensamentos diversos, da realidade nacional, se apresentam ao alcance de todos.

A adoção do federalismo comprova a vontade vivida do constituinte em se opor a realidade que antes vigia no país, a descentralização do governo, as competências que a União acabou por repartir com outros entes comprova isso.

O Código Tributário Nacional data do ano de 1966, a Constituição brasileira foi promulgada em 1988. Como se pode observar há um considerável lapso temporal entre os dois.

A Constitucionalidade se restringe a suas alterações e aos efeitos produzidos por leis criadas com base no CTN. Assim é imperativo o controle de constitucionalidade das leis tributárias que são criadas com base na CF/88 e no CTN.

A inconstitucionalidade pode se apresentar de diversas formas, justamente preocupado com isso que o legislador criou a ADPF, Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental, instituto que poder ser suscitado quando nenhuma outra ação ou remédio constitucional seja cabível, a ADPF tem como função analisar a constitucionalidade não só de leis, mas de atos administrativos, atos normativos, ações, omissões e até interpretações, assim se pode ver como a nossa Constituição deve ser respeitada e seguida.

A ADPF – Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental é um sistema de controle de constitucionalidade concentrado e está previsto no Art.102 §1º da CF, e que é uma ação ampla, geral e imediata utilizada quando há ameaça à segurança jurídica por conflitos de interpretação ou incongruências hermenêuticas. A mera existência de uma ação como esta estabelece qual o nível de comprometimento com a realização constitucional quando algo tão impalpável quanto à omissão do Estado pode ser argüida como inconstitucional através dessa ação. É um exemplo.

*A ADPF pode dar ensejo a impugnação ou questionamento direto de lei, ato normativo federal estadual ou municipal, como pode acarretar uma provocação a partir de situações concretas que levem a impugnação de lei ou de ato normativo. (MENDES, 2013, p.1219)*

É um controle de normas em caráter principal que se opera de forma direta e imediata em relação à lei ou a ato normativo.

O controle de constitucionalidade pode ocorrer de forma concentrada por meio das ações de verificação de constitucionalidade tais como ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade; ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade, Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, Mandado de Injunção e a já falada ADPF, que são julgadas pelo STF- Supremo Tribunal Federal, que é a corte constitucional brasileira.

O controle de constitucionalidade também pode ser feito de forma difusa pelo juízo de primeiro grau quando a ele é pedido que declare a inconstitucionalidade de uma lei, ato administrativo que aparece no processo de forma prejudicial.

A análise da constitucionalidade do Direito Tributário é essencial para que o sujeito passivo não se veja obrigado a ceder uma parcela de seu patrimônio ao Estado em prol do bem comum (solidariedade fiscal) de forma indevida constituindo um abuso do poder de tributar por parte de Estado. Essa análise se desenvolve da seguinte forma: analisar se a lei instituidora do tributo foi feita pelo ente autorizado legalmente a instituir-lo de acordo com o a Constituição Federal de 1988 e com o Código Tributário Nacional, observando também os artigos 145, inciso II da CF/88; 3º e 77 do CTN.

Após essa verificação de compatibilidade vertical deve ser realizada uma análise constitucional na própria lei instituidora, que deve obedecer ao Artigo 3º do CTN e conter os aspectos pessoal, temporal, espacial, material e quantitativo e obedecer aos princípios que regem o Direito Tributário. Caso a lei instituidora do tributo não atenda a esses requisitos ela é flagrantemente inconstitucional, constituindo um abuso do Estado no exercício da sua soberania figurado do poder de tributar, o tributo não pode ser cobrado nestes termos e uma ação deve ser proposta para declarar a sua inconstitucionalidade.

É necessário deixar a vivência ditatorial da história recente do país para trás, não é mais possível que a comunidade jurídica não exija dos poderes públicos, entes tributantes e do judiciário de que o princípio da legalidade seja incorporado ao tratamento regular das relações tributárias.

### 3 TAXAS

As taxas são tributos que remuneram o Estado por uma atuação específica e divisível em relação ao contribuinte. A Constituição Federal concede a competência para instituir-la a todos os entes federativos, apesar de parecer um tributo menor, pela sua simplicidade ou pela pulverização de sua competência, não o faz menos importante.

#### 3.1 MATERIALIDADE POSSÍVEL

O art.145 da CF/88 estabelece a competência da União, Estados, Distrito Federal e Município para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria, ainda estabelece que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*I - impostos;*

*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;*

*III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

*§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.*

O Art. 77 do CTN estabelece a competência comum da União, Estado, Distrito Federal ou Município para instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviço público, no seu parágrafo único ainda sedimenta reafirmando o texto constitucional que a base de cálculo ou fato gerador não podem ser própria de impostos e não podem as taxas serem calculadas em razão do capital das empresas.

*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.*

*Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.*

Não se deve confundir o conceito financeiro de taxa com o conceito tributário (ATALIBA, 2011, p. 153), o conceito do Direito Tributário sempre vai se ater a norma constitucional que estabelece que a taxa é um tributo vinculado, enquanto no conceito financeiro de taxa, esta se referirá ao preço ou a alíquota percentual a ser aplicada.

Os tributos vinculados (ATALIBA, 2011, P 146) são os que têm como aspecto material da hipótese de incidência consiste em uma atuação estatal específica referida diretamente ao obrigado, o sujeito passivo.

A hipótese de incidência da taxa é uma atuação do Estado.

Há que diferenciar também a questão da especificidade do serviço e a divisibilidade deste em relação ao contribuinte, para o serviço *uti singuli* é passível de se cobrar uma taxa pela sua utilização, porém não é possível cobrar taxa decorrente de serviço *uti universe* pelo fato deste se destinar a coletividade. (COÊLHO, 2013, P.537). Distinção que se faz necessária pela variedade de serviços públicos que podem ser promovidos pelo Estado.

O CTN define em seu art.79 o conceito de serviço público ao qual se refere no art.77, o serviço público para o CTN pode ter três diferentes conceitos. O primeiro inciso do art.79 aduz que o serviço público é aquele utilizado pelo contribuinte efetivamente ou potencialmente, de forma efetiva quando é diretamente utilizado pelo contribuinte, e potencialmente quando o serviço público deve ser utilizado pelo contribuinte de forma compulsória e por isso são postos a sua disposição em efetivo funcionamento. No inciso segundo estabelece que o serviço público é específico quando possa ser dividido em unidades autônomas. E no inciso terceiro estabelece que estes serviços públicos possam ser utilizados de forma individual por parte do usuário/contribuinte.

Os serviços públicos que o CTN autoriza a cobrança de taxas pela sua prestação são diferentes dos conceitos de serviço público utilizado pelo Direito Administrativo no qual consiste no fato do Estado fornecer uma atividade prestacional que promova o bem estar coletivo.

O STF há alguns anos vem se posicionando em relação a esta distinção em relação da constitucionalidade da cobrança de taxa de coleta de lixo e a taxa de limpeza urbana.

Em 1999 o posicionamento do STF já era no sentido de que há uma diferença entre os serviços prestados pelo Estado, a taxa de coleta de lixo seria constitucional, pois é uma atividade específica e individualizada em relação a cada imóvel (há que lembrar da inconstitucionalidade de se utilizar na base de cálculo desta o valor do IPTU). Para o STF a taxa de limpeza urbana é inconstitucional, pois a limpeza geral dos logradouros e vias públicas são uma questão sanitária e um bem que favorece a coletividade, sendo assim inconstitucional a cobrança de taxas referente a este serviço.

O RE n.206.777-6 SP durante muitos anos foi o paradigma do STF em relação a análises de constitucionalidade referente não só a estas taxas, mas também a outros serviços que a prestação tem semelhança.

Já em 2008 foi reconhecida a Repercussão Geral do tema no RE 576.321-8 SP para que se sedimentasse o entendimento do STF sobre a matéria.

O julgamento do Recurso Extraordinário de n. 206.777-6 SP em 1999, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão e o recorrente foi o Município de Santo André, que viu frustrado o seu intento de cobrar uma taxa decorrente da limpeza pública. Este julgamento foi o paradigma durante alguns anos no STF. Este RE julgou inconstitucional a Taxa de Limpeza Pública pelo Município de Santo André, uma vez que a limpeza dos logradouros e vias públicas não é serviço público específico e divisível.

Em 2008 com o julgamento pelo STF do RE 576.321-8 SP de Repercussão Geral que analisou a constitucionalidade da cobrança de Taxa de Serviço de Limpeza Pública do Município de Campinas, vem sedimentar o entendimento da corte constitucional sobre a matéria, e faz uma distinção entre a taxa cobrada em decorrência da coleta de lixo e a taxa cobrada decorrente da limpeza urbana. O STF neste julgamento aduz ser constitucional a cobrança de taxa em razão da coleta de lixo por este ser um serviço específico e divisível, porém determina a inconstitucionalidade da taxa cobrada pela limpeza pública, uma vez que a manutenção da limpeza das vias públicas é um serviço prestado pelo Estado de forma indivisível, é um benefício à coletividade.

*Equipole dizer que a “utilização compulsória” deve ser prevista em lei para permitir a cobrança pela mera disponibilidade. Na prática, contudo, o Brasil tem seguido o caminho do contratualismo de adesão, pela cobrança de preços, para viabilizar o fornecimento de tais utilidades, ora permitindo aos*

*particulares explorá-los mediante concessões de serviço, ora engendrando instrumentalidades, sociedades de economia mista ou empresas públicas concessionárias dos respectivos serviços. Destarte, hoje, a energia, a telefonia, os transportes, a água são postos à disposição das populações através de empresas concessionárias, na maioria pertencentes ao Poder Público, que contratam os serviços e os preços (tarifas) ainda que através de contratos de adesão, pois que os usuários simplesmente aderem às cláusulas contratuais estipuladas pelos prestadores. Certo ainda que as tarifas são fixadas à luz de critérios estranhos ao regime jurídico-tributário, evoluindo de acordo com a conjuntura macro ou microeconômica. (COELHO, 2012, p. 133)*

A taxa, tributo analisado neste trabalho, pode ser instituída no exercício pelo poder de polícia pelo Estado ou decorrente de utilização de serviço público específicos e divisíveis efetivamente utilizados pelo contribuinte ou simplesmente postos a sua disposição.

A taxa de serviço é aquela regulamentada pelo Art. 79 do CTN, esta por autorização legal pode ser cobrada pelo serviço efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte. A definição do serviço público deve ter três características (COSTA, 2012, P 135), o elemento subjetivo consiste no fato que a atividade deve ser inerente ao Estado; o elemento formal significa o regime jurídico diferenciado – de Direito Administrativo -ao qual o Estado se submete e o elemento material é que o serviço prestado deve ser de interesse público – ou seja, necessidade coletiva. Pelo serviço ser específico ou divisível, estes, devem ter seu valor individualizado em relação ao contribuinte.

*Por primeiro, serviço público específico (uti singuli) é aquele que consiste em atividade estatal fruível individualmente por cada um dos seus usuários. É o caso, dentre outros, dos serviços de fornecimento de água tratada e de energia elétrica. Contrapõe-se ao serviço público em geral ou genérico (uti universi), no qual os administrados fruem coletivamente da atividade estatal, tais como a segurança e a iluminação pública. (COSTA, 2012, P 136)*

A noção de serviço público historicamente se dividia no conceito de serviço público em sentido amplo e em sentido estrito. O primeiro conceituava como serviço público qualquer atividade da administração pública para atender alguma necessidade da vida coletiva. O segundo define como serviços públicos as atividades administrativas excluídas o poder de polícia, a atividade jurídica e a atividade social, a prestação de serviço usufruído pela coletividade em regime jurídico de direito público. Esse conceito evoluiu para uma análise de três critérios: subjetivo, que considera serviço público aquele que é de fato prestado pelo Estado (em oposição à pessoa jurídica de direito privado); critério material, que analisa a atividade que é exercida, se essa atividade atende ou não necessidades coletivas; e critério formal, que seria a

submissão ao regime de direito público com todas peculiaridades que lhes são inerentes. (DI PIETRO, 2013, P 99). O conceito abaixo citado é moderno no sentido de aceitar como o serviço público aqueles que se submetam de forma parcial ao regime de direito público, tendo em vista da evolução da atuação do Estado na economia como um ator, reservando-se atualmente as suas atividades essenciais de atendimento as necessidades dos cidadãos, resumindo no conceito de que:

*... toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público. (DI PIETRO, 2013, P 106)*

A taxa cobrada pelo exercício do poder de polícia, Art. 78 do CTN, que é a atuação do Estado na restrição da liberdade dos administrados em prol do interesse público, A taxa decorrente do exercício do poder de polícia visa remunerar esta atuação de fiscalização do Estado.

*A rigor, segundo autorizados doutrinadores, poder de polícia não é atividade da Administração. É poder do Estado. Deve ser exercido mediante produção legislativa. A Administração Pública, com fundamento neste poder, e dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico, exerce a atividade de polícia. O que o CTN define como poder de polícia, no dispositivo supratranscrito, na verdade é atividade de polícia. Prevaleceu no código a terminologia mais difundida. (MACHADO, 2005, P 422)*

A taxa não se confunde com o preço público, entendimento já sedimentado pela súmula 545 do STF:

*Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu. (STF, Súmula 545)*

O reconhecido tributarista Ives Gandra ainda traça uma interessante teoria de como diferenciar se o que se apresenta é uma taxa ou preço público:

*No ordenamento legal brasileiro há critério jurídico para distinguir as Taxas de Preços Públicos, a partir da exigência:*

- a) de relação de subordinação no primeiro tipo de remuneração e não no segundo;*
- b) de não possuir o usuário alternativa de não-utilização ou de não-pagamento para as taxas e possuir tal faculdade nos preços públicos;*
- c) de ser a taxa remuneratória de serviços essenciais ou periféricos específicos e divisíveis, só sendo o preço público, em não ocorrendo as hipóteses enunciadas nos itens 'a' e 'b'. (MARTINS, 2001, P.83)*

O julgamento da medida cautelar na ADIn n. 2.551-1 onde os requerentes foram a Confederação Nacional do Comércio e outra, e o requerido foi o Governador de Estado de Minas Gerais, e teve como relator o Ministro Celso de Mello em 2 de abril



de 2003. Onde a medida acautelatória foi deferida com o intuito de suspender a eficácia do art.16, da Lei 13.430/99, que estabelece o novo valor da taxa de expediente, a inconstitucionalidade foi questionada com base na desproporção do valor da taxa em relação ao custo do serviço. O relator aduz que deve haver proporcionalidade entre a atuação estatal e o valor cobrado a título de taxa decorrente de atuação específica do Estado.

### 3.2 DISTINÇÃO ENTRE TAXA E IMPOSTO

A classificação dos tributos deve ser feita com base estritamente jurídica, o parâmetro de avaliação quanto à classificação dos tributos é a Constituição Federal, nenhum outro aspecto financeiro, econômico ou administrativo tem lugar na classificação dos tributos (ATALIBA, 2011, p. 125). Há que ater-se aos aspectos jurídicos da Constituição e do Código Tributário Nacional.

Classificar é importante, pois o legislador estabeleceu na Constituição quais são os tipos de tributos, suas características, como devem ser instituídos, quais os princípios que se aplicam a estes, quais são exceção a algum princípio, e finalmente que pode instituir-los, isto para, possibilitar que o Estado não se exceda no poder de tributar e que se evite a bitributação.

Todos esses dados que o legislador constitucional especificou são elementos essenciais a segurança jurídica na relação tributária.

O aspecto material do tributo é o fato ou estado de fato que dão suporte à hipótese de incidência (ATALIBA, 2011, p.206), é uma descrição abstrata do fato jurídico.

A classificação dos tributos deve ser feita utilizando a materialidade como critério, e assim conforme o aspecto material da hipótese de incidência é possível classificar o tributo. (ATALIBA, 2011, P. 130). Analisando a materialidade dos tributos é possível chegar à conclusão de que estes são divididos em dois tipos, os tributos vinculados e os tributos não vinculados. (ATALIBA, 2011, p.131) O tributo vinculado é aquele que é devido por uma atuação estatal específica ou em consequência dela. O tributo não-vinculado tem sua hipótese de incidência qualquer fato que não consista numa atuação estatal (ATALIBA, 2011, p.131). Desta forma, se tratando de tributo pago mediante uma atuação do Estado ou em consequência de atuação do Estado, se trata de um tributo vinculado.

Definem-se, portanto, os tributos vinculados como aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal; e impostos como aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer não consistente numa atividade estatal. (ATALIBA, 2011, p.132)

Esta diferenciação é essencial para a caracterização da constitucionalidade da taxa. O art.77 do CTN estabelece que taxas são tributos cobrados mediante uma atuação estatal, sendo assim um tributo vinculado. Diz ainda que o tributo taxa pode ser cobrado decorrente da prestação de um serviço público específico e divisível, e que pode ser cobrado pela utilização efetiva ou potencial. No parágrafo único do art.77 se estabelece que as taxas não podem ter base de cálculo idêntica a de imposto, isto com o objetivo de evitar a bitributação, e também por uma questão de lógica, se o imposto é um tributo não vinculado à ação estatal, numa mesma hipótese de incidência não podem incidir taxa e imposto, um dos dois será inconstitucional. Ainda aduz que não poderá ser cobrada a taxa com base no capital da empresa. A taxa por excelência é um tributo no qual o fato da vida que gera suporte a hipótese de incidência é uma atuação estatal, não cabe avaliação de características do contribuinte.

No art.16 do CTN está o conceito de imposto que sintetiza consigo o conceito de tributo não vinculado: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”(art.16, CTN). Desta forma estão em pólos opostos as taxas e os impostos, impossível misturar os dois tipos de tributo.

A competência para instituir impostos estão nos artigos 153, 155 e 156, da CF/88, apesar de ter a competência para instituição de impostos é dos Entes federativos, sendo residual para a União, diferente da taxa, o legislador restringe essa competência.

O art.145, §1º da CF/88 aduz que os impostos sempre que possível levarão em conta o caráter pessoal do contribuinte referente ao seu patrimônio e renda, ou seja, considera as características econômicas do sujeito passivo. (ATALIBA, 2011, p.137).

Os impostos ainda podem ser reais quando em sua hipótese de incidência contiver somente um fato, sem a realização de análise da capacidade contributiva do contribuinte. Os impostos pessoais são aqueles que em sua hipótese de incidência realizam avaliação acerca de características do contribuinte. (ATALIBA, 2011, p.

142). Desta forma o imposto pode ter como materialidade algum fato, ou alguma característica do indivíduo.

Assim a diferenciação entre taxa e imposto demonstra que sua materialidade é tão distinta quanto a sua finalidade em relação à atuação do Estado.

A tabela abaixo enumera as principais diferenças entre as taxas e os impostos.

**Tabela 1: Distinção entre Taxa e Imposto**

TAXA	IMPOSTO
Tributo vinculado à atuação estatal	Tributo não vinculado à atuação estatal
Hipótese de incidência centrada em atos do Estado	Hipótese de incidência centrado em fatos ou características do indivíduo.
Competência concorrente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios	Competência dos Entes federativos, sendo residual para a União.

Referência: Ataliba, 2011

A taxa ainda se diferencia das contribuições (ATALIBA, 2011, p.187), enquanto nas taxas a base de cálculo é referente a uma atuação estatal, na contribuição a base de cálculo é uma consequência da atuação estatal.

### **3.2.1 Da vedação do artigo 145,§2º, CF/88**

O artigo 145, §2º da CF/88 proíbe que a base de cálculo das taxas seja a mesma dos impostos.

A base imponible da taxa deve consistir no custo ou valor aproximado da atuação específica, direta e imediata do Estado em relação a determinado contribuinte, o sujeito passivo. À base imponible (ATALIBA, 2011, P 152) pode-se aplicar o princípio da isonomia, já que o custo deve ser repartido e cada usuário deve pagar na proporção ou intensidade do uso.

A base de cálculo também não pode ser a mesma de impostos, mesmo que não haja imposto instituído em relação a uma taxa, na sua composição está interdita a utilização de base de cálculo de imposto, e neste caso, auferir renda que é uma característica típica de imposto, não deve ser utilizada pela base de cálculo da taxa.

*Dada a rigidez do regime dos impostos, o legislador muitas vezes dá ao imposto o nome de taxa, com o fito de subtrair-se aos rigores constitucionais. (ATALIBA, 2011, p.139)*

Para que se verifique a constitucionalidade da base de cálculo de um tributo, devem ser analisados os seus aspectos, para diferir o tributo vinculado do não vinculado. Se faz extremamente necessária a análise além do *nomen iures* (ATALIBA, 2011, 138), com o intuito de burlar a legislação se instituem taxas, que tem um rito de criação mais simples, porém estas não passam de impostos.

Mais uma vez se explicita o quanto é necessário a obediência da estrita legalidade quando da instituição das taxas e que se concretize a proteção ao contribuinte que o art.145,§2 da CF/88 sedimenta. O Brasil tem 5.564 (cinco mil quinhentos e sessenta e quatro) municípios, desta forma existe a possibilidade de criação de, no mínimo, o mesmo número de taxas dos respectivos municípios, até porque cada ente pode criar mais de uma taxa. A taxa é um tributo de grande alcance e extensão, e não se pode admitir que a Constituição seja violada, nem no recôndito mais longínquo do país.

### 3.3 TAXA DE PODER DE POLÍCIA

A taxa sob análise é a decorrente do poder de polícia. O poder de polícia é a faculdade de o Estado limitar a liberdade dos seus jurisdicionados. Essa limitação pode ser exercida através da emissão de licença, edição de regulamentações, normas e fiscalização.

O poder de polícia é um elemento importante para o entendimento da dimensão constitucional da cobrança da TPP - taxa pelo exercício do poder de polícia. No Direito existem três interpretações do que consiste o exercício do poder de polícia que autoriza a cobrança de taxa referente ao exercício deste no caráter de fiscalização.

#### 3.3.1 Poder de polícia administrativa

A administração pública conta com o poder vinculado, poder discricionário, poder hierárquico, poder disciplinar, poder regulamentar e o poder de polícia para exercer suas atividades e se fazer presente e cogente na vida dos servidores e administrados.

O poder de polícia é exercido pela administração em relação à bens, direitos e atividades, restringindo os particulares no exercício dos seus direitos, que se

diferencia da atuação policial que se refere a pessoas, restringindo-as. Aqui trataremos de forma específica do poder de polícia administrativa, na definição de Hely Lopes Meirelles é o poder que:

*...a Administração Pública exerce sobre todas as atividades e bens que afetam ou possam afetar a coletividade. Para esse policiamento há competências exclusivas e concorrentes das três esferas estatais, dada a descentralização político-administrativa decorrente do nosso sistema constitucional. (MEIRELLES, 2013, P 138).*

A atuação administrativa ainda pode ocorrer no âmbito da União quando há interesse nacional, do Estado quando há o interesse regional e do município quando se tratar de interesse local. No policiamento administrativo a regra de competência é a exclusividade, porém, quando se trate de interesse que envolvam os três entes federativos, tais como saúde, educação e meio-ambiente, tem-se a competência concorrente. (MEIRELLES, 2013, P 139)

O poder de polícia administrativa definido pelo Direito Administrativo se baseia nas limitações constitucionais às liberdades individuais, com isso tem-se uma grande extensão de atuação, porém seus limites estão na conciliação entre sua atuação e o interesse coletivo a ser protegido com os direitos fundamentais individuais garantidos em sede constitucional. (MEIRELLES, 2013, P 143)

Ainda o poder de polícia administrativa é dotada de discricionariedade, autoexecutoriedade e coercibilidade. A discricionariedade se caracteriza pela livre escolha que a Administração tem em exercer o poder de polícia, de acordo com a oportunidade e conveniência do ato; a autoexecutoriedade consiste na faculdade que a Administração tem de executar seus atos de restrição da liberdade dos administrados em prol do bem coletivo sem prévia autorização judicial e a coercibilidade se materializa na obrigatoriedade da imposição da decisão da Administração para o seu destinatário, e se admite ainda a utilização da força pública (MEIRELLES, 2013, P 147) para a sua imposição, porém essa força tem que ser proporcional ao ato, sob pena da utilização de violência ensejar a nulidade do ato.

Há que se distinguir a atuação da polícia administrativa da polícia judiciária (DI PIETRO, 2013, p.124). A polícia administrativa atua preventivamente fiscalizando com o objetivo de que as leis e normas sejam cumpridas para que o bem da coletividade se preserve. A polícia judiciária atua de forma repressiva, representando

a coercitividade das leis e com poder de restringir a liberdade do jurisdicionado. As duas atuam em prol da coletividade porém, em sentidos diferentes uma a preventiva e a outra é repressiva.

O poder de polícia administrativa não é preponderante, ele se submete a análise de legalidade no poder judiciário e frente a outros interesses e princípios pode ser dirimido, como exemplifica a súmula 646 do STF que versa sobre a ofensa ao princípio da livre concorrência de lei municipal que impede a instalação de estabelecimentos comerciais de um mesmo ramo, numa mesma área, comprovadamente uma restrição constitucional ao poder de polícia.

Assim o poder de polícia da administração coloca em conflito a autoridade da administração pública e a liberdade individual e tem por objetivo resguardar o direito e bem estar da coletividade. (DI PIETRO, 2013, p.120). O poder de polícia administrativa originalmente se refere aos fatos da administração, porém quando se começou a associar a coercitividade ao vocábulo polícia, este conceito teve que ser especificado. A polícia administrativa somente pode atuar na restrição de direitos individuais quando tiver como objetivo a preservação da ordem pública (DI PIETRO, 2013, p.122). Zanella di Pietro aduz também que o poder de polícia é dotado de discricionariedade, autoexecutoriedade e a coercibilidade, (DI PIETRO, 2012, p.126), a autoexecutoriedade se refere ao fato de que a administração pode executar suas decisões sem que seja necessária ordem do poder judiciário, a administração pode exigir e executar suas decisões. O poder de polícia pode ser discricionário ou vinculado e coercibilidade, pois o ato administrativo deve ser cumprido, está relacionado diretamente a autoexecutoriedade. (DI PIETRO, 2012 p. 126). O poder de polícia como ato administrativo é dotado de todas estas características, especialmente porque o poder de polícia realizado pela administração não se resume a fiscalização, ora, o Estado quando cumpre o seu papel de criar leis, atos, normas e regulações está restringido a liberdade dos administrados.

A fiscalização tem um importante papel no exercício do poder de polícia, pois verifica se o que foi estabelecido como regra pela administração está sendo cumprido.

Ainda assim o exercício do poder de polícia deve ser limitado pela necessidade, proporcionalidade e pela eficácia (DI PIETRO, 2013, p. 129), eficácia do sentido de que a restrição da liberdade do administrado deve ser suficiente para evitar o dano, proporcionalidade, pois o meio escolhido para evitar danos ao bem coletivo seja uma

força proporcional para evitá-lo, necessidade, pois o meio utilizado para restringir a liberdade do administrado deve ser utilizado somente quando se tratar de um risco eminente de dano real ao bem coletivo.

### 3.3.2 Poder de polícia no CTN

O conceito do poder de polícia administrativa tratado pelo Direito Administrativo é mais amplo, do que o conceito entabulado no CTN, que se restringe a atuação na fiscalização como atividade do Estado, que tem um custo e que deve ser pago pelo usuário que a utiliza, ao menos na proporção do seu custo. O Direito Tributário traz ainda outros princípios protetivos do contribuinte que distinguem a relação Administração-Administrado da relação Ente Tributante-Contribuinte.

Assim se pode constatar que apesar das definições acerca da cobrança de taxas em razão do exercício do poder de polícia na Constituição Federal/88 e no Código Tributário Nacional serem bem amplas, isso não significa que os entes federativos podem criar taxas pelo exercício do poder de polícia – TPP indiscriminadamente, pois esta, apesar de ser uma atuação da administração não está sujeita aos princípios do direito administrativo da conveniência e da oportunidade, estão, isto sim, limitadas pelos direitos e garantias constitucionais que protegem os contribuintes.

Ainda assim não se deve confundir nem aplicar os princípios e regramentos das taxas decorrentes de serviços à cobrança de TPP, pois são evidentemente tipos distintos de tributos, a cobrança da TPP deve guardar uma relação mínima entre o custo da atuação específica de fiscalização e a sua cobrança, e para alguns autores o custo total da fiscalização seria o teto máximo de arrecadação do TPP.

*...Realmente, pensamos que somente a efetiva realização da atividade de polícia administrativa pode ensejar a exigência da taxa.*

*A existência de aparelhamento administrativo destinado ao exercício de fiscalização, por si só, não é suficiente para dar suporte à exigência fiscal, por quanto o Direito Tributário sujeita-se ao princípio da realidade ou da verdade material e, assim, fiscalização não efetuada, ou mera presunção de fiscalização, não podem conduzir ao nascimento da obrigação tributária. (COSTA, 2012, P 134).*

Assim, pelo simples fato de existir um órgão público legalmente habilitado para o exercício do poder de polícia ou que tenha este uma estrutura destacada para a fiscalização, isto, por si só, não é suficiente para a cobrança da TPP. Esta não pode ser cobrada pelo fato da fiscalização estar disponível, TPP não é taxa de serviço.

O STF em sua jurisprudência erroneamente e em favor da administração pública (FRATTARI, 2012, P 157), flexibilizou o conceito do custo da fiscalização como medida de parâmetro na cobrança das taxas de fiscalização, já que, se a cobrança da TPP se restringisse aos contribuintes de fato fiscalizados, o total da arrecadação seria menor, sendo desta forma inviável manter a estrutura de fiscalização funcionando.

O STF no julgamento do Recurso Extraordinário de nº 116.518-9 SP, data de 13 de Abril de 1993, no qual o Ministro Ilmar Galvão foi o relator, discute a legalidade da cobrança da Taxa de Localização e Funcionamento cobrada pelo município de São Paulo. A discussão sobre o exercício do poder de polícia, ser presumido já que é poder do Estado, tem uma importante discussão no STF quanto a sua constitucionalidade e expressa o entendimento do tribunal de que ao ente não cabe comprovar que houve de fato a fiscalização ao contribuinte, que seria o suficiente a existência do órgão fiscalizador e a disponibilização da fiscalização.

Ora, há uma análise extensiva das características inerentes da Taxa de Serviço, que é a disponibilização efetiva ou potencial de serviço inerente ao Estado aplicada à Taxa de Poder de Polícia.

Em 16 de junho de 2010, o Supremo volta a essa discussão com o Recurso Extraordinário 588.322 RO, no qual o Ministro Gilmar Mendes é o relator. Enfrentam mais uma vez, a constitucionalidade do exercício do poder de polícia, agora questionado pela Associação Comercial de Rondônia em face do município de Porto Velho, na cobrança de sua respectiva Taxa de Localização e Funcionamento. Neste RE o posicionamento do Ministro Ilmar Galvão de que havendo órgão habilitado a exercer o poder de polícia se presume a existência da fiscalização efetiva em favor da administração é lembrado e novas considerações são levantadas pelo o então Relator, Ministro Gilmar Mendes.

O Ministro Gilmar Mendes observa que o Art.145, §2º da CF/88 existe uma diferença da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia para a taxa cobrada em razão de prestação de serviço público. O Ministro ainda ressalta que é necessário haver a regularidade do exercício do poder de polícia para que a taxa discutida possa ser cobrada, se não, há uma uniformização dos dois tipos de taxa, a taxa em razão do exercício do poder de polícia e a taxa cobrada em razão de serviço público.



*Verifica-se, portanto, que o texto constitucional diferencia as taxas em razão do exercício do poder de polícia daquelas decorrentes da utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público.*

*Isto é, conforme assentado pelo Min. Moreira Alves, no julgamento do RE 80.441/ES, “não basta, porém, que a taxa se baseie no poder de polícia: é mister, ainda, que o Estado preste serviço relacionado a este poder”. (RE 80.411/ES, Rel.Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 28.4.1978).*

*Logo a regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. A materialização da atividade fiscalizadora é necessária, sob pena de se esvaziar o comando constitucional, mediante a indevida equiparação das duas subespécies tributárias.*

(...)

*Em outras palavras, a fiscalização incidente sobre qualquer atividade particular não se destina ao estabelecimento isoladamente considerado, mas a todos os administrados que serão indistintamente beneficiados pelo agir da administração pública, ou seja, o serviço do poder de polícia tem o objetivo precípuo de acautelar a coletividade.*

*Na lição de Ives Gandra da Silva, in O Sistema Tributário na Constituição, Saraiva, 6ª edição, p. 90:*

*No exercício do poder de polícia, seu grande beneficiário não é o sujeito passivo, mas toda a coletividade, embora, indiretamente, o sujeito passivo também o seja. No serviço público de oferta de um bem material ou imaterial para a utilização efetiva ou potencial pelo sujeito, este é o grande beneficiário, e apenas decorrencialmente, a comunidade.*

*Daí não ser justificável sua cobrança por mera natureza potencial, ao contrário dos serviços específicos e divisíveis. De fato, o exercício do poder de polícia deverá ser efetivo e concreto, em razão de sua natureza de serviço público profilático, exercido em prol da comunidade. (RE 588.322/RO, Rel.Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 03.09.2010)*

Após esta vasta discussão o Min. Relator Gilmar Mendes negou provimento ao Recurso Extraordinário. Mas ainda em discussão sobre o assunto em plenário o Ministro Relator ainda reflete:

*Agora, é importante, eu gostaria de dizer, Senhor Presidente, que esta é uma matéria que se repete aí em centenas, talvez até milhares, de Municípios. E se nós começarmos a fazer o distinguishing muito preciso, nós corremos o risco de não termos uma jurisprudência sobre esse tema. Daí minha proposta de deixarmos definido que, claro, se houver órgão fiscalizador, já é uma prova de que o Município exerce. Mas ele também pode provar o exercício de poder de polícia pelo fato de exercer o poder de polícia. (Fala do Min.Rel. Gilmar Mendes em discussão do RE 588.322/RO, Rel.Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 03.09.2010).*

A discussão gravita em torno de que o próprio ente por ser o órgão competente para conceder o alvará de funcionamento, ou o zoneamento da cidade, ou coisa parecida, já estaria aí exercendo o poder de polícia, para alguns ministros seria necessário para a renovação e a cobrança de nova taxa a efetiva fiscalização pois como observa o Min. Ricardo Lewandowski “edificações se deterioram com o passar do tempo”.

O poder de polícia difere no CTN dos serviços específicos e divisíveis primeiramente, pois o exercício do poder de polícia beneficia a coletividade e não o contribuinte fiscalizado em si, o contribuinte é fiscalizado para garantir que os seus atos não vão provocar danos à coletividade (BALEEIRO, 2012, p.835). Ainda assim a TPP não pode ser cobrada pela mera faculdade que a administração tem de fiscalizar, não há semelhança do poder de polícia com a prestação de serviços no que tange a sua potencialidade ou meramente estar à disposição do usuário.

Desta forma para o exercício do poder de polícia não basta o órgão da administração ter a faculdade de fiscalizar. Desta forma o órgão necessita minimamente de ter um setor de fiscalização instituído e organizado para que possa de fato cobrar a taxa.

### **3.3.3 Poder de Polícia no Direito Ambiental**

O exercício do poder de polícia no âmbito do Direito Ambiental é uma questão extremamente difícil e complicada, especialmente no tocante as atribuições legais quanto à preservação do meio ambiente que cabem ao IBAMA.

Bessa e Milaré em seus respectivos manuais de Direito Ambiental, quando discorrem sobre o exercício do poder de polícia tomam como referência para tanto o conceito estabelecido pelo CTN no seu art.78, conforme segue:

*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.*

O exercício do poder de polícia pelos órgãos competentes legalmente para a normatização de políticas, planejamentos e estratégias que visam proteger o Meio Ambiente é essencial para que todos esses princípios e orientações constitucionais acerca da sua preservação possam ser de fato concretizados.

*A Constituição da República estabelece que a União, os Estados e o Distrito Federal tem competência concorrente para legislar sobre a proteção do meio ambiente. Acresce, ainda, que todos os Entes Federativos têm competência comum para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; isso envolve atribuições na esfera administrativa, com fulcro no poder de polícia (art. 23, VI e 24, VI, da CF), segundo minudente disciplina prevista na LC 140, de 08.12.2011.*

*Por outro lado, como aos Municípios compete legislar sobre assuntos de interesse local, suplementando, neste particular, as legislações federal e*

*estadual, cabe afirmar que a polícia ambiental pode (e deve) ser exercida cumulativamente por todos os entes federativos, genericamente referidos como Poder Público; isso, aliás, decorre claramente do art.225, caput, da Carta Magna. (MILARÉ, 2013, P.338)*

Discordamos de Milaré, a competência estabelecida pelo art.225 da CF/88 corresponde à proteção ao meio ambiente, a responsabilidade de vigilância e cuidado, o poder de polícia só é exercido por aquele que tem capacidade de legislar sobre a matéria. O licenciamento ambiental que cabe ao IBAMA e ao Estado – quando este tem estrutura organizada para tanto, difere das exigências que o município pode fazer, que são referentes, maiormente, a questões de zoneamento urbano. Sem falar que ocorreria um *bis in idem* na cobrança da taxa para o exercício do poder de polícia se todos os entes a cobrassem na sua esfera de atuação, e para fiscalizar o mesmo objeto, e proteger o mesmo bem jurídico, o meio ambiente

A primeira questão é que a competência concorrente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, já que todos eles estão aptos legalmente a proteger o Meio Ambiente e combater a poluição conforme o art.23, inc.VI da CF/88.

O art.24, inc. VI da CF/88 versa acerca da competência para legislar sobre proteção do meio ambiente e controle da poluição, assim como sobre a caça, pesca, fauna, solo, defesas dos recursos naturais é concorrente, mas apenas entre a União, Estados e Distrito Federal.

Ao município cabe legislar sobre os interesses locais, o zoneamento urbano e o ordenamento do uso do solo, conforme o art.30, inc. I e VIII da CF/88.

Ora, é possível perceber que os órgãos competentes para exercer o poder de polícia – em sentido amplo, referente ao Meio Ambiente estão divididos entre a União, Estado e Distrito Federal.

O IBAMA é o órgão que tem a competência constitucional para fiscalizar o cumprimento da política nacional do meio ambiente em todo território nacional:

*A existência de uma norma procedimental para a atividade fiscalizatória é fundamental, pois fiscalização sem regras claras e predefinidas é algo que não se coaduna com o Estado Democrático de Direito. Infelizmente, a grande maioria dos Estados e dos Municípios não possui regulamentos internos de fiscalização, exercendo-a de forma aleatória e arbitrária. A fiscalização realizada pelo IBAMA é feita de forma descentralizada, por setores próprios, sendo supervisionada e avaliada pela Coordenação- Geral de Fiscalização Ambiental (CGFIS), dentro do planejamento estratégico formulado pela Diretoria de Proteção Ambiental (DPROEM) em consonância com as diretrizes gerais do IBAMA. (BESSA, 2013, P. 181)*

Há que se diferenciar exercício do poder de polícia da atuação policial. O exercício do poder de polícia está umbilicalmente ligado à administração pública, o IBAMA é o órgão administrativo responsável por emitir instruções normativas e fiscalizar o cumprimento destas. Assim como delimitar a liberdade de particulares no que tange o potencial de poluição de algumas atividades e a utilização dos recursos ambientais.

Algumas atividades, definidas, pois no exercício do poder de polícia no sentido administrativo, em caso de flagrante desrespeito a legislação ambiental o IBAMA pode, ou ao menos deveria, agir para delimitar a ação agressora ao Meio Ambiente de particulares. Ao atuar como fiscalizador tem competência especial para, de ofício, requerer as empresas listadas no quadro como sujeitos passivos da TCFA, informações e visitas em loco.

Há que se observar que essa atuação não pode ser indiscriminada, a legalidade e a proporcionalidade são os guias para a atuação fiscal, as visitas devem ser previamente agendadas, somente estando o fiscal autorizado a adentrar o estabelecimento em caso de flagrante lesão ao Meio Ambiente.

*Em termos de proteção ao meio ambiente, os conceitos do Direito Administrativo, muito embora fundamentais, devem ser aplicados com cautela e de forma contextualizada. Pelo que se viu, o conceito de poder de polícia é vinculado a prerrogativas e deveres da Administração Pública, com vistas a alcançar o bem comum, o único motivo capaz de justificar sua existência. O moderno poder de polícia é uma decorrência do próprio Estado de Direito e está, ipso iure, submetido ao princípio fundamental da legalidade, sem o qual não alcança legitimidade constitucional. Não se poderá estabelecer uma exigência de polícia sem que haja uma base constitucional e legal para a sua imposição. Esse é um elemento de grande tensão no Direito Ambiental, pois a Administração Pública Ambiental, muitas vezes, confunde a existência de princípios jurídicos – por exemplo, o princípio da precaução – com proibições sem uma base normativa clara. Princípios jurídicos, como já foi visto neste livro, servem fundamentalmente para estabelecer critérios para a formulação de normas ou ante a inexistência destas últimas para o preenchimento das chamadas lacunas jurídicas. O administrador está propriamente submetido à legalidade. **Princípios de Direito não são lei. Somente o poder judiciário pode aplicar princípios de Direito, visto que tal poder não está restrito à aplicação da lei, mas do Direito; o administrador limita-se à aplicação da norma positivada** (grifo nosso). (BESSA, 2013, P. 168)*

O poder de polícia é uma restrição a liberdade do cidadão que não conta com contraditório, ou ampla defesa no momento em que ocorre a sua aplicação, por isso ao lavrar um auto de infração, o administrador competente deve pormenorizar todas as circunstâncias do ato, explicar e orientar para que a fiscalização não vire um ato coativo do Estado, mas sim uma cooperação para a preservação do Meio Ambiente.

Não há que se falar em polícia ambiental, no sentido de armas e crimes, no exercício do poder de polícia.

Assim o poder de polícia exercido pelo IBAMA deve ser realizado por funcionário da administração pública, não se admitindo a concessão desse poder à particulares ou a terceirizados, também não é possível, dentro da administração pública que particulares, tais como representantes de Organizações Não-Governamentais acompanhem a ação, pois se trata de adentrar o recinto de empresas, indústrias que são particulares e tem a mesma proteção constitucional que os domicílios (BESSA, 2013, P.174).

Justamente pelo fato de ter uma competência ampla, contribuintes dos mais remotos do Brasil estão sujeitos ao pagamento de taxas, porém para controlar a obediência ao princípio da legalidade e a constitucionalidade de um tributo com espectro tão amplo é a garantia de que o patrimônio do contribuinte não será constrangido de forma inconstitucional.

Desta forma se pode perceber que o intuito do legislador constitucional foi de conceder ao ente federativo uma contraprestação das atividades específica que presta e que não são serviços públicos em sentido amplo. O julgamento do RE 576.321-8 SP com repercussão geral sedimenta na jurisprudência da corte constitucional uma importante diferenciação neste sentido, concretizando que aqueles serviços públicos prestados a coletividade que não são específicos e nem podem ser divisíveis não são objetos passíveis de materializar a cobrança de uma taxa.

A obediência à legalidade e a constitucionalidade quando se trata do tributo taxa deve ter uma análise restrita e de certa forma intolerante com os vícios. As taxas por terem um alcance imenso, já que também é franqueado aos Estados e Municípios a sua instituição, dessa forma muito difícil se faz o controle de constitucionalidade de cada uma delas, foi visto inclusive a preocupação do Min. Gilmar Ferreira Mendes em não modificar o *distinguish*.

#### **4 INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL DO IBAMA/BA**

O presente capítulo busca fazer um recorrido histórico de como foi à criação, até a presente instituição legal vigente da TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. Na primeira tentativa de se instituir uma taxa decorrente do exercício do poder de polícia referente à fiscalização do meio ambiente houve o questionamento acerca da sua constitucionalidade, e desde então não deixa de pender sobre esta, mesmo em sua nova versão, o questionamento de sua constitucionalidade.

A TCFA - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, foi criada com o intuito de fiscalizar a atuação de empresas que tem potencial poluidor, verificando como desempenham suas funções, podendo o IBAMA, o ente responsável pela realização da cobrança e pela realização da fiscalização, adentrar os estabelecimentos comerciais e industriais com o intuito de fiscalizar, pode impor sanções às empresas que não cumpram a lei ambiental, podendo limitar a atuação do particular até de forma a lacrar o estabelecimento até que as infrações ambientais sejam sanadas.

Reconhecidamente é importante a atuação estatal na proteção do meio ambiente, já que o meio ambiente saudável é um direito fundamental de caráter difuso garantido pela Constituição Federal de 1988. Para garantir esse direito difuso é necessário controlar e limitar o indivíduo, mesmo no exercício normal de direito, pode causar danos irreparáveis ao meio ambiente protegido.

O poder público no exercício do seu poder de polícia autoriza a instalação de indústrias com todos os documentos, projetos e previsões de como será a interferência humana no ecossistema, porém com as novas tecnologias por mais pesquisas que se façam de forma preparatória, às vezes o dano somente se apura com a atividade no dia a dia, como por exemplo, os transgênicos que foram autorizados para o plantio e consumo humano no Brasil, porém não se sabe ao longo prazo qual será o reflexo da utilização desses produtos na nossa saúde e no meio ambiente.

#### 4.1 TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL E O SURGIMENTO DA TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL

A lei 6.938 de 31 de agosto de 1981 foi criada com o intuito de estabelecer a Política Nacional para o Meio Ambiente, que são diretrizes e mecanismos de como será realizada no Brasil a regulação da exploração dos recursos naturais e das atividades poluidoras, avaliando o impacto ambiental destas ações.

O art. 17 da lei 6.938/81 institui a atribuição do IBAMA em administrar e manter o cadastro técnico federal daqueles que exercem atividade potencialmente poluidoras ou extrativistas e as correlatas a estas; e cadastro técnico daqueles que prestam consultoria ou comercializam equipamentos para medição e controle da poluição assim como as atividades correlatas a estas. O IBAMA retém o controle administrativo para regular não só as atividades poluidoras, mas também os que prestam consultoria e vendem equipamentos relativos tecnologia que permitem realizar medições e as tecnologias que controlam ou diminuem a emissão de poluentes.

O órgão que tem o poder administrativo de regulamentar determinada atividade, pode, por consequência fiscalizar. A União se valendo da competência tributária que tem para instituir taxa referente ao exercício de poder de polícia, e de ter o IBAMA, que é o órgão que detém a competência administrativa para regular as atividades poluidoras e extrativistas, assim decide legislar criando a taxa pelo exercício do poder de polícia.

A lei 9.960 de 28 de janeiro de 2000 foi instituída com o objetivo de modificar a lei 6.938/1981 com o objetivo de regular legalmente a cobrança do que foi chamado à época de TFA – Taxa de Fiscalização Ambiental. No seu texto estabelecia que o valor da TFA seria de R\$3.000,00 (três mil reais), e que seriam concedidos descontos de 50% (cinquenta por cento), 90% (noventa por cento), 95% (noventa e cinco por cento), respectivamente a empresas de pequeno porte, microempresas e pessoa física, nessa ordem. A inconstitucionalidade na base de cálculo da TFA se funda em que esta não aguarda relação nenhuma com o fato gerador, até porque, como veremos no parágrafo seguinte, o aspecto material da TFA também estava sob o vício da inconstitucionalidade. Além do que é inconstitucional a avaliação da capacidade contributiva para o estabelecimento do valor da taxa.

O art. 17-B da lei 9.960/2000 institui como fato gerador que para a cobrança da TFA o registro no cadastro técnico daqueles que exerciam atividades poluidoras, extrativistas ou correlatas referente ao art.17, inc.II da lei 6.938/81, e o sujeito passivo aqueles obrigados a realizar o cadastro. Uma flagrante inconstitucionalidade, pois o aspecto material da taxa no CTN, em seu artigo 77 está estritamente delimitado ao exercício do poder de polícia, utilização de serviço público específico e divisível, pela utilização potencial ou posto a disposição do contribuinte, o fato gerador de uma taxa não pode ser a obrigatoriedade da realização do cadastro.

Conforme o art.17-F da lei 9.960/2000 a TFA seria paga anualmente, e começaria a ser cobrada no mesmo ano da sua instituição. Neste artigo foram violados os princípios da anterioridade e da noventena. A TFA feriu o princípio da anterioridade, pois foi cobrada no mesmo ano que foi instituída, feriu também o princípio da noventena, pois a vigência da lei9.960/2000 começou na data da sua publicação, em 28 de janeiro de 2000, e a TFA já seria devida no dia 31 de março de 2000, ou seja, menos de noventa dias da sua publicação.

É alarmante como em uma época de estabilidade política e econômica uma lei tributária foi instituída com vícios de constitucionalidade tão graves para citar os que afrontam o que hoje é considerado como direito fundamental do contribuinte.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2178 foi proposta no STF aos 24 de março de 2000, questionando o Art.8 da lei 9.960/2000, este era o artigo que modificava a lei 6.938/81, regulamentando a TFA. Proposta com pedido de medida cautelar em sede liminar de suspensão da eficácia do referido artigo 8º da lei 9.960/2000, que justamente alterava a lei 6.938/1981, incluído no seu texto a base legal para a cobrança da TFA. Em 29 de março de 2000, apenas a dois dias da data de vencimento para o pagamento da TFA, a medida cautelar da ADIn 2178-8, foi concedida pelo Pleno do STF, e teve como relator o Min. Ilmar Galvão que, ressaltando o caráter liminar da apreciação, constada a inconstitucionalidade da TFA, em suas palavras:

*O tributo de que trata a Lei nº 9.960/2000, ora examinada – Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA -, não passa pelo crivo da Constituição Federal, ao que revela o exame perfunctório do respectivo texto, próprio dessa fase de julgamento da medida cautelar. (ADIn 2178-8, Rel.Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 12.05.2000)*



O Min. Ilmar Galvão indicou como fundamentos para conceder a medida cautelar em sede liminar acolhendo as alegações das seguintes incompatibilidades com o texto constitucional: o estabelecimento do fato gerador da taxa como o exercício de atividade potencialmente poluidoras pelo particular, e não o serviço prestado ou posto à disposição pelo IBAMA no exercício do poder de polícia; a não enumeração das atividades poluidoras que ensejariam a cobrança da taxa; o não estabelecimento de alíquota ou base de cálculo, apenas estabeleceu o valor da taxa com descontos de acordo com o tamanho da empresa ou se esta era desempenhada por pessoa física e o estabelecimento de preços públicos que abarcaria a atividade do poder de polícia, que poderia ser uma bitributação. (ADIn nº 2178-8 DF).

Ainda no tocante a discussão da inconstitucionalidade da Lei 9.960/2000 há que se observar o interessante argumento de Célio Armando Janczeski de que a mera instituição para o cadastro das pessoas físicas e jurídicas que exercem atividade potencialmente poluidora com o objetivo de prestar informações não se configura em um ato em si de fiscalização, não podendo assim, ser considerado como motivo do fato gerador:

*Não tendo sido acolhido pelo Texto Constitucional a prestação potencial para as taxas de polícia e levando-se em conta a falta de previsão legal de realização de atos administrativos diretamente relacionados à pessoa do contribuinte, a TFA apresenta-se com a eiva da inconstitucionalidade.*

*Nem se alegue que a realização do cadastro das pessoas que se dedicam a atividades poluidoras ou ao manuseio de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente ou ainda produtos ou subprodutos da fauna e flora, seria na verdade o fato gerador da taxa. Primeiro, porque é a lei que aponta o exercício da atividade como fato gerador. Segundo, porque não se pode considerar a realização de tal cadastro, como atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regule a prática de ato ou abstenção de fato (CTN ,art.78). Terceiro, porque apresentaria-se ilógica a exigência anual da taxa pela simples permanência no referido cadastro. (JANCZESKI, 2000, P. 35)*

Com a edição da lei 10.165 de 27 de dezembro de 2000, que estabeleceu nova regulamentação para a taxa de fiscalização ambiental, agora batizada de Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, a ADIn n.2178 ficou prejudicada, pois perdeu seu objeto já que a nova lei introduziu alterações nos artigos questionados.

A TCFA tal como se conhece hoje teve sua instituição com a lei 10.165 de 27 de dezembro de 2000, taxa cobrada pelo IBAMA para exercer de forma regular o poder de polícia ambiental para fiscalização e controle das atividades potencialmente

poluidoras e das atividades que se utilizam dos recursos naturais. A referida lei também criou uma obrigação acessória, que é a confecção de um relatório anual entregue até o dia 31 de março de cada ano, das atividades exercidas no ano anterior com a finalidade de colaborar com a fiscalização.

O estabelecimento de obrigação acessória no Direito Tributário é algo normal, para de certa forma, ajudar o Estado na fiscalização. A obrigação acessória em regra é uma atuação tal como emitir relatório, emitir nota fiscal, apresentar documento, e essa obrigação se descumprida também gera multa, pois apesar do nome de acessória ela é tão importante quanto à obrigação principal de pagar dinheiro ao Estado a título de tributo.

A lei instituidora do tributo pode estabelecer quais são as obrigações acessórias, sua regulamentação pode ser feita através de instrução normativa, desde que esta não adentre em matéria que seja pertinente à lei.

É o que se observa com a TCFA analisada neste presente trabalho, no Estado da Bahia essa competência no exercício do poder de polícia administrativa para a fiscalização das empresas com potencial poluidor é exercido pelo IBAMA/BA e pelo Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos - Inema.

O Inema é o órgão executor da política ambiental do Estado da Bahia e é uma autarquia da Secretaria do Meio Ambiente do Estado da Bahia. Foi criado pela junção de duas secretarias o IMA – Instituto do Meio Ambiente e o Ingá – Instituto da Gestão de Águas e Clima, com o objetivo de integrar, melhorar e agilizar as efetivação das políticas ambientais, e ainda se utiliza do Sisema – Sistema Estadual do Meio Ambiente, que foi instituído pela estabelecido pela Lei nº 10.431, de 20 de dezembro de 2006 com alterações implementadas pela Lei Estadual 12.377 de 28 de dezembro de 2012.

No Art.6º, inc. XI da Lei nº 10.431, de 20 de dezembro de 2006, encontramos o Estado da Bahia, estabelecendo legalmente o seu âmbito de atuação quanto à fiscalização ambiental, assim como no mesmo inciso podemos encontrar outras atribuições do exercício do poder de polícia administrativa, tal como o estabelecido no Direito Administrativo, tais como o Zoneamento Territorial Ambiental, concessão de licenças e autorizações, estipulação de normas e padrões de qualidade

ambiental, entre outros que restringem a atuação dos particulares em prol do bem maior para a coletividade, que é a preservação do meio ambiente.

A lei nº 10.431, de 20 de dezembro de 2006 no seu art.10 ainda institui o Sistema Estadual de Informações Ambientais – SEIA, dentro deste sistema de informações se encontra o CEAPD – Cadastro Estadual de Atividades Potencialmente Degradadoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, o preenchimento dos formulários deste cadastro constitui em atividade acessória a qual as atividades, exercidas por pessoas físicas ou jurídicas, classificadas com potencial poluidor e contribuintes da TCFA estadual. A lei estadual n. 9.832 de 05 de dezembro de 2005 altera o critério de sujeição passiva

A TCFA é um tributo que na sua cobrança é possível exemplificar aspectos importantes do Direito Tributário. Um destes aspectos é que em sua constituição legal tenta prevenir a bitributação com o Art.17-P da lei 10.165/2000 na previsão de desconto dos créditos na TCFA do IBAMA quando ocorra a cobrança da taxa de fiscalização estadual, distrital ou municipal até o limite de 60% (sessenta por cento) ao ano.

Assim, o IBAMA na Bahia está obrigado a conceder ao contribuinte da TCFA o desconto de 60% (sessenta por cento) do valor que cobra, em decorrência de que o Estado da Bahia também exerce o poder de polícia referente à fiscalização ambiental que lhe é concedido pelo art.225 da CF/88 e pelo art.77 do CTN. Da mesma forma que o IBAMA, o Inema, órgão estadual, tem competência para regular o exercício de atividades poluidoras e que exploram o meio ambiente e as fiscaliza.

A extrafiscalidade não tem espaço de atuação na cobrança da TCFA. O tributo taxa não se dedica a controlar o comportamento do contribuinte. A responsabilidade pelo dano ambiental é sempre objetiva conforme o art.14,§1º da Lei 6.938/1981 e art.225,§3º da CF/88, ou seja, havendo dano a resposta a este e sua reparação deve ser imediata, o poder público para determinar a reparação não necessita comprovar antes um nexo-causal entre o dano e o responsabilizado, estas podem ser avaliadas posteriormente e o que reparou tem direito de cobrar do efetivo causador do dano.

Esta responsabilidade objetiva é necessária pela devida proteção ao meio ambiente, para que o dano seja imediatamente contido e remediado, diminuindo o impacto sobre o meio ambiente e sobre a sociedade.

#### 4.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Repetimos e frisamos que a taxa é um tipo de tributo que tem a sua instituição vinculada a uma atuação específica do Estado em relação ao contribuinte, isto quer dizer que a verba arrecadada por determinada taxa somente pode ser aplicada para a finalização que se destinou quando da sua criação. Regulada no artigo 145 inciso II da Constituição Federal de 1988 que diz que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir taxas para o exercício de poder de polícia, que é a faculdade da Administração Pública de condicionar ou restringir o uso de bens, o exercício de direitos, realização de atividades em prol da coletividade ou do próprio Estado, sendo assim um tipo de tributo com sua hipótese de incidência restringida por lei.

A fiscalização é uma dessas faculdades da Administração Pública em verificar como se desenvolve determinada atividade de um setor, impor sanções e até em alguns casos impedir o funcionamento se não está de acordo com a lei; ou por prestar ou pôr a disposição do contribuinte serviços públicos específicos e divisíveis, como por exemplo, a emissão de certidão. O artigo 77 do Código Tributário Nacional é quase uma repetição do artigo 145, inciso II da CF/88, segue transcrito:

*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. (CTN)*

O art. 2º da Lei 7.735 de 22 de fevereiro de 1989 teve sua redação modificada pela lei 11.516 de 28 de agosto de 2007, estabelece a competência do IBAMA para exercer o poder de polícia ambiental, executar a política nacional para o meio ambiente; licenciar, autorizar, controlar, monitorar e fiscalizar os recursos naturais e sua exploração e executar qualquer ação supletiva para a realização da política nacional do meio ambiente de acordo com a legislação vigente e com a competência da União.

Ao instituir a Lei 10.165/2000, não só a ADIn n. 2178 perdeu seu objeto, como a TCFA tal como se conhece hoje foi instituída. Os artigos contidos nela foram escritos para substituir aqueles que tiveram sua constitucionalidade questionada.

O artigo 17-B da Lei 10.165/2000 estabelece o aspecto material do tributo, define a hipótese de incidência, que é a descrição legal do fato concreto que enseja a cobrança do tributo e o nascimento da obrigação tributária (ATALIBA, 2011, P.76), os tributos vinculados, por se caracterizarem por uma prestação específica e divisível do Estado, devem obedecer a tal delimitação constitucional referente ao fato da vida que enseja sua cobrança, no caso em tela, o exercício do poder de polícia pelo IBAMA é a hipótese de incidência.

O aspecto material é a fiscalização de atividade potencialmente poluidora ou que tenha grau de utilização de recursos ambientais e que estejam listadas pelo IBAMA como atividades sujeitas à sua fiscalização. O ser humano, como decorrência da sua própria vida, polui. Algumas atividades profissionais e empresariais também, umas em maior grau, outras em menor, porém a lei destaca quais atividades poluidoras estão sujeitas a fiscalização do IBAMA no exercício do seu poder de polícia, concretizando assim o fato imponível, o fato da vida que estará submetido à hipótese de incidência.

Assim se verifica que a hipótese de incidência e o aspecto material da taxa na nova lei está em conformidade com art.145, inc. II, Constituição Federal/88, que estabelece como contraprestação do Estado, no caso o poder de polícia materializado pela fiscalização que o órgão é competente para realizar.

A realização da materialidade do poder de polícia é objetiva, se o órgão é competente para exercer o poder de polícia e tem o seu setor de fiscalização instituído e funcionando, a materialidade se realiza, não necessitando haver uma fiscalização específica a determinando contribuinte para que se realize o pagamento da TCFA. Isso porque o IBAMA é o órgão competente para regulamentar e normatizar as leis referentes à proteção ambiental se há essa competência, conseqüentemente há a competência para fiscalizar, e como este tem um setor específico de fiscalização a materialidade da TCFA existe e é legal. Não há que se confundir o exercício do poder de polícia com a prestação de serviço público específico e divisível utilizado pelo contribuinte ou posto a sua disposição, são tipos de taxas diferentes.

Neste mesmo artigo ainda é identificado o sujeito ativo, o credor da obrigação tributária, aquele que tem o poder de exigir do tributo estabelecido pela lei (ATALIBA, 2011, P.83), o sujeito ativo é a União, o IBAMA é órgão que tem sua competência para exercer o poder de polícia na fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e que se utilizem de recursos naturais, baseada em lei.

No artigo 17-C da Lei 10.165/2000 é estabelecido o sujeito passivo, aquele que terá a diminuição patrimonial com o pagamento do referido tributo (ATALIBA, 2011, P. 86), sendo a taxa um tributo vinculado à atuação estatal específica, estão sujeitos ao pagamento da TCFA aqueles que exercem atividade potencialmente poluidora, porém, a cobrança se restringe as atividades elencadas no Anexo VIII da lei. Ora, a modificação legal que instituiu a TCFA é do ano 2000, e nestes últimos 14 anos muito se modificou nos parâmetros de proteção ao meio ambiente quanto à interpretação do que é uma atividade poluidora, e a lei, ainda não se adaptou a novos conceitos de poluição como a quantidade de emissão de carbono.

O primeiro parágrafo do art. 17-C institui a obrigação acessória, conforme o art.115 do CTN, a prática de um ato ou abstenção de um ato que não se configure na obrigação principal. Hugo de Brito exemplifica de forma clássica o significado da obrigação acessória com o comerciante que da saída em suas mercadorias, e com isso nasce à obrigação principal de pagar o ICMS, e a obrigação acessória que é emitir nota fiscal (MACHADO, 2005, P. 139). No caso os sujeitos passivos da TCFA estão obrigados a enviarem informações sobre o exercício suas atividades, o RAPP-Relatório Anual de Atividades Potencialmente Poluidoras, a cada dia 31 de março, referentes ao ano anterior, com o objetivo de colaborar com a fiscalização. Atualmente a confecção deste relatório é regulamentada pela Instrução Normativa 06/2014, publicada no Diário Oficial da União no dia 26 de março de 2014, no art. 14, caput e §1º da IN 06/2014 definem que o RAPP deve ser preenchido de 01 de fevereiro a 31 de março, tomando como base o ano anterior, excepcionalmente este ano terá esta obrigação acessória o prazo de cumprimento de 01 de abril a 31 de maio de 2014, conforme o art.14, §2º. O parágrafo segundo estabelece a multa de 20% da TCFA devida, porém o pagamento da multa não exonera a entrega das informações, a multa se acumula com o cumprimento da obrigação acessória.

O artigo 17-F traz as isenções concedidas a entidades públicas federais, distritais, estaduais e municipais; entidades filantrópicas; aos que praticam agricultura de

subsistência e populações tradicionais, aqui leia-se índios, comunidades remanescentes de ex-quilombolas.

O aspecto temporal atinente as circunstâncias de tempo, de quando a obrigação tributária resta configurada está no art. 17-G. O pagamento da TCFA é trimestral tendo o seu vencimento no quinto dia útil do mês subsequente, o recolhimento será realizado por documento próprio de arrecadação em conta bancária vinculada ao IBAMA.

As penalidades inerentes ao atraso do pagamento da obrigação tributária principal são estipuladas no art. 17-H. No inciso primeiro define juros de mora a 1% (um por cento), a serem cobrados no mês seguinte ao vencimento. A imposição destes juros a título de correção do valor impede a aplicação da TAXA SELIC como fator de correção do valor do tributo. O inciso II impõe a multa de mora no valor de 20% (vinte por cento) do valor da TCFA, este valor pode ser reduzido a 10% (dez por cento) se o pagamento for feito até o último dia útil do mês seguinte ao vencimento.

Os parágrafos do mesmo artigo ainda estabelecem que o valor do juros de mora não incidem sobre a multa, e que é possível parcelar o débito tributário conforme a regulamentação da lei.

Com a instituição da TCFA foi criado também um cadastro com as informações das pessoas físicas e jurídicas que exercem atividade potencialmente poluidora para que informem a cada ano as movimentações de mercadorias e as movimentações financeiras decorrentes da suas atividades, o RAPP – Relatório de Atividades Potencialmente Poluidoras como já foi dito anteriormente, o art.17-I estabelece as multas para aqueles que após o último dia útil dos três meses da publicação da lei, não realizarem a sua inscrição no referido cadastro. Esta obrigação acessória de prestação de informação surgiu em conjunto com a instituição da obrigação principal.

O art.17-O, não é tema deste trabalho, porém sedimenta que aqueles que com base no ADA – Ato Declaratório Ambiental obtiverem a redução no valor do ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural vão recolher em favor do IBAMA os valores estabelecidos no anexo VII a título de Taxa de Vistoria e não pagarão assim a TCFA.

No art.17-P fica autorizado o crédito tributário referente ao pagamento de Taxa de Fiscalização Ambiental no exercício do poder de polícia à ente distrital ou estadual até o limite de 60% (sessenta por cento) sobre a TCFA. Ou seja, aqueles Estados

que tem seu próprio órgão ambiental que seja competente e tenha estrutura para fiscalizar e assim exercer o poder de polícia podem cobrar sua respectiva taxa. O pagamento da Taxa de Fiscalização do órgão ambiental estadual autoriza um desconto de até 60% (sessenta por cento) da TCFA. O §1º clarifica que as demais taxas e preços públicos pagos não constituem em elemento que possa ser utilizado como crédito tributário referente à TCFA. Caso a taxa de fiscalização estadual seja restituída por via administrativa ou judicial, fica o contribuinte obrigado a pagar o que lhe foi anteriormente compensado, conforme o §2º do artigo.

O art. 17-P ainda estabelece que pode ser firmado acordo entre o IBAMA e os entes estaduais, municipais e distrital para que este receba a integralidade da TCFA e repasse a estes o montante de 60% (sessenta por cento) referente ao crédito diretamente à eles.

A diferença entre a Lei 9.960 de 28 de janeiro de 2000 para a Lei 10.165 de 27 de dezembro de 2000 é abismal. É difícil de se imaginar como a Lei 9.960/2000 passou por todos os controles legislativos e constitucionais e obteve a sua aprovação, a Lei 10.165/2000 ainda tem sérias questões constitucionais a serem analisadas, e o faremos em capítulo dedicado a isto.

#### 4.3 DA BASE DE CÁLCULO

A definição da base imponible da TCFA perpassa por dois critérios de avaliação, primeiramente o valor da receita bruta anual, valor este que é calculado com base na entrada de dinheiro decorrente do exercício da atividade a qual a pessoa física ou jurídica se dedica, e o critério do potencial de poluição cumulado com o grau de utilização dos recursos naturais e está definida no art. 17-D e anexos da lei 10.165/2000.

O parágrafo primeiro deste artigo define nos seus incisos o tamanho da atividade exercida com base na receita bruta, no inciso I, para micro e pequenas empresas se até a definição legal contida nos incisos I e II do §2º da Lei n. 9.841/1999, que foi revogada pela lei complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006, e desta é que se retira o conceito de micro e pequena empresa atualmente, na qual a microempresa é aquela com receita bruta inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e a empresa de pequeno porte aquela que tem receita bruta de



R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

O inciso II do art. 17-D define que as empresas de médio porte são aquelas que tem receita bruta anual superior a R\$1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e inferior a R\$12.000.000,00 (doze milhões de reais).

O inciso III do art.17-D é aquela que tem receita bruta anual acima de R\$12.000.000,00 (doze milhões de reais).

O parágrafo segundo do artigo faz referência ao potencial de poluição – PP e o grau de utilização – GU estão estabelecidos por atividade de acordo com a tabela VIII anexa à lei. O parágrafo terceiro materializa uma garantia ao contribuinte no momento que veda a bitributação quando estabelece que caso o estabelecimento exerça mais de uma atividade sujeita à fiscalização, pagará a TCFA referente a apenas uma atividade, aquela que tiver valor mais alto.

Porém a forma como a base de cálculo da TCFA é mesurada não corresponde à legalidade do art.145, inc. II da CF/88 e do art.77 do CTN não é legal. A base de cálculo da taxa cobrada decorrente do exercício de poder de polícia tem que ter como referência o custo da atuação do Estado. A TCFA da forma que é cobrada leva apenas em consideração fatores inerentes ao contribuinte como o grau de poluição que esta exerce.

É uma questão de coerência lógica e constitucional, se a materialidade da TCFA, que é uma taxa decorrente do poder de polícia está realizada quando o órgão competente mantém um setor de fiscalização, independentemente da atuação específica, fiscalização específica em relação ao contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao custo da fiscalização ou minimamente se embasar numa estimativa aproximada.

A base de cálculo da TCFA instituída tal como define hoje o art.17-D e o Anexo IX da lei 10.165/2000 é inconstitucional por mesurar o valor da taxa com base nas características do contribuinte, seu porte e o potencial poluidor, e não numa estimativa do custo do IBAMA em manter o seu setor de fiscalização funcionando.

O IBAMA tem regulamentações específicas de como se estrutura o seu setor de fiscalização, de como deve ser a formação do fiscal analista e o fiscal técnico, ou

seja, uma estrutura organizada e coordenada para a realização da fiscalização tem custos específicos de operação.

A fiscalização ambiental deve ser realizada por servidor público pertencente ao quadro efetivo do IBAMA, admitido através de aprovação em concurso público específico, o fiscal deve ter graduação superior e o presidente do órgão deve expedir portaria específica atribuindo competência ao fiscal para desempenhar suas funções (BESSA, 2013. P.183). O fiscal do IBAMA se submete não só as Lei dos Servidores Públicos, Lei 8.112/1990 como também a Lei 10.410/2002, esta última estabelece habilidades e funções que o analista ambiental e o técnico ambiental devem ter. Há a exigência legal de curso superior, e cursos de formação técnicos na área ambiental para que os fiscais exerçam seu trabalho, a fiscalização que o IBAMA realiza é especializada, e esta especificidade que é exigida tem um custo passível de ser estimado.

#### 4.4 TCFA e IMPOSTO AMBIENTAL

O Meio Ambiente deve ser protegido, e para este custo, o Estado certamente necessita de arrecadação. Porém com o intuito de se preservar e realizar uma garantia constitucional que é o meio ambiente não se justifica fazer perdurar uma inconstitucionalidade.

A TCFA se refere como já foi visto, a uma atuação específica do Estado, e deve ter como base de cálculo o custo da prestação do Estado, no caso, a fiscalização. A TCFA é um tributo vinculado e por isto, utilizar-lo como forma de arrecadar para manter a estrutura geral do IBAMA não é constitucional. Esta deve ser utilizada para manter e desenvolver o setor de fiscalização do IBAMA/BA.

O Direito Ambiental clama por fundos para que seja possível realizar todas as políticas de proteção, preservação e recuperação do meio ambiente. Uma taxa não é um tributo compatível com o exercício desta função, primeiro, pois o poder de polícia ambiental tem que ter como base de cálculo o custo ou estimativa de custo da manutenção do setor e da realização de fiscalização. A preservação do meio ambiente não é um serviço do Estado, mesmo quando se pense em sentido de prestação, o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem o dever de manter o meio ambiente, mas este não o fabrica, o meio ambiente não é um produto do Estado, o meio ambiente já está posto antes mesmo de haver Estado.

A doutrina do Direito Ambiental no Brasil inspirada na legislação alienígena é desejosa de que no Brasil se institua um imposto ambiental, ou que ocorra uma reforma o CTN para que taxas possam ser cobradas com este intuito. Porém aí há uma incoerência legal, para que isto ocorra não é suficiente mudar só o CTN, mas antes de tudo mudar a Constituição.

A idéia de um imposto ambiental, para o Direito Ambiental se funda num fato econômico. Se utilizando da teoria do Ótimo de Pareto, existe a necessidade de a indústria incorporar o custo ambiental aos seus produtos. A poluição e o consumo de recursos naturais seria uma externalidade negativa, e que hoje seria incorporada pelo Estado, que é o maior responsável pelo Meio Ambiente, e quem arca com os maiores custos da exploração dos recursos naturais e da poluição. A criação de um imposto ambiental transferiria o custo desta externalidade negativa para quem a produziu e deve também incorporar seu custo.

A Doutrina do Direito Ambiental erroneamente acredita que o tributo imposto seria o necessário para a resolução da questão de fundos para financiar as políticas de proteção ao meio ambiente. Pensa-se assim, pois o tributo imposto tem uma liberdade, comparada a TPP, para o estabelecimento da materialidade e da sujeição passiva. Os impostos podem ser reais quando a hipótese de incidência descreve um fato sem analisar as características pessoais do sujeito passivo, os impostos pessoais são aqueles que ao estabelecer sua materialidade considerando aspectos pessoais do contribuinte (ATALIBA, 2013, P.141).

Há que se recordar que o imposto não é um tributo de arrecadação vinculada, não se supõe que ao seu pagamento haja uma atuação específica do Estado. Ao analisar uma espécie tributária, para comprovar que não se trata de imposto (ATALIBA, 2013, P. 138), basta verificar se há contraprestação específica do Estado, se houver, o tributo não é imposto.

Ou seja, nos termos de hoje, do que se tem posto legalmente na CF/88 e no CTN, a instituição de um imposto ambiental não garantiria que sua arrecadação seja aplicada ao meio ambiente. Como se pode verificar na passagem abaixo:

*O imposto é tido como o “tributo ambiental por excelência pois, admitindo sua incidência sobre os mais diversos fatores econômicos, pode ser concebido de modo a inviabilizar determinadas atividades pautadas na degradação ambiental, atendendo perfeitamente aos anseios da extrafiscalidade ambiental. (TUPIASSU, 2003, P. 144).*

A permanência da base de cálculo da TCFA tal como está, e a fiscalização não são constitucionais ou coerentes. A TCFA deveria ser cobrada de acordo com o custo da fiscalização, e esta, para atender a sua finalidade, deveria se especializar com analistas e técnicos habilitados, na forma da lei que a regulamente, assim como equipamentos tecnológicos para que a fiscalização apresentasse resultados efetivos de repressão e controle da poluição.

Existe a necessidade de se instituir um tributo ambiental para fazer financiar todas as atividades conexas essenciais para a preservação ambiental tais como educação infantil de conscientização da utilização e preservação dos recursos naturais, correto descarte de resíduos, coleta seletiva, ações de recuperação de matas e florestas, criação de faixas verdes para melhoria da qualidade do ar, em fim, medidas claramente que cabem ao Estado, e estão na Política Nacional para o Meio Ambiente, mas estão dissociadas da fiscalização decorrente do exercício do poder de polícia.

## 5 CONCLUSÃO

Ao analisar o tributo taxa é possível verificar que o legislador constitucional diferenciou no art.145, §1º da CF/88 que estas podem ser instituídas em razão do poder de polícia ou em razão da prestação do estado de serviço público específico e divisível efetivamente utilizados pelo contribuinte ou postos a sua disposição.

A questão da utilização efetiva ou potencial somente se aplica as taxas que são instituídas em razão da prestação do serviço público.

As taxas que são instituídas pelo exercício do poder de polícia tem como requisito a realização de fiscalização pelo órgão competente para normatizar. Ainda assim, não é possível cobrar TPP em razão do exercício do poder do poder de polícia que se restrinja a limitação da liberdade do administrado pela simples emissão de norma, ato administrativo, certidão, licença.

O exercício do poder de polícia que autoriza a cobrança da TPP é a fiscalização. Para que o órgão competente exerça a fiscalização esta necessita de um setor organizado, com normas e regras de como proceder à fiscalização, supõe-se a existência de fiscais e a sua efetiva atuação.

Não há que se falar de utilização potencial ou efetiva da fiscalização, pois o beneficiário direto desta atuação estatal (de fiscalizar) não é o contribuinte que paga a TPP, mas a coletividade que tem nela a atuação preventiva do Estado para a preservação da paz, ordem e saúde.

O contribuinte da TPP paga para financiar a atividade de fiscalização do Estado no exercício do poder de polícia, ao qual está submetido.

Os contribuintes da TCFA financiam o setor de fiscalização do IBAMA, mesmo que não sejam especificamente fiscalizados, e a medida da base de cálculo deste tributo deve ser o custo da fiscalização, o custo de manter a estrutura da fiscalização.

Quando se anuncia na televisão as apreensões do IBAMA, todos aqueles contribuintes da TCFA colaboram com pecúnia para a atuação específica do Estado em proteger o meio ambiente, um benefício usufruído por toda a coletividade.

Ainda assim a utilização potencial ou efetiva somente pode ser utilizada como critério para a instituição de taxas decorrentes de prestação de serviço público específico e divisível.

Especificamente na TCFA, a fiscalização atua preventivamente na preservação do Meio Ambiente, um bem essencialmente coletivo. A TCFA paga por alguns

contribuintes financia toda a atuação fiscalizatória do IBAMA, em proteção ao bem coletivo, ao menos, a arrecadação deve ser assim aplicada, pois se trata de tributo vinculado.

A base de cálculo que hoje é utilizada na TCFA é flagrante inconstitucional, pois na sua medida se utiliza de duas características inerentes ao contribuinte.

Quando este é pessoa jurídica se analisa o porte da empresa e o grau de poluição ou a utilização que exerce dos recursos naturais, e quanto à pessoa física a característica de sua atuação quanto ao grau de poluição e quando a utilização de recursos naturais.

Ora, nenhuma das duas bases de cálculo se referem ao Estado, de nenhuma maneira. Para que a base de cálculo da TCFA se torne constitucional esta deve ter como medida o custo da fiscalização do Estado, estritamente isto.

O IBAMA desenvolve uma fiscalização específica uma vez que o fiscal técnico ou analista devem ter conhecimentos específicos relativos ao meio ambiente, as leis e a questões de produção (devido as análises químicas de água, ar, solo), a fiscalização neste caso é especializada.

Além de a TCFA exigir uma grande estrutura com fiscais treinados devido à especialidade da matéria, a própria estrutura de coordenação da fiscalização do IBAMA está estruturada em níveis nacionais e regionais, buscando coordenar a fiscalização para que esta se efetive promovendo a preservação do meio ambiente a qual se destina (como contraprestação específica do Estado).

Com uma estrutura tão especializada de operação existe como estimar este custo da fiscalização, do exercício do poder de polícia.

A TPP não financia o ente ou órgão como um todo, mas existe para financiar o setor de fiscalização.

O modo como a base de cálculo da TCFA se constitui hoje é inconstitucional, tem uma função meramente arrecadatória para o IBAMA/BA e não se funda na retribuição que o Estado necessita pela estrutura que mantém para o exercício do poder de polícia.

O art.145,§2º da CF/88 estabelece que não pode haver identidade de base de cálculo entre taxa e imposto, isto consiste numa garantia para o contribuinte de que não ocorrerá a bitributação. Além de ser uma incoerência lógica, não pode uma atuação de o Estado ser ao mesmo tempo, vinculada e não-vinculada, ou se funda

numa contraprestação do Estado ou esta contraprestação não existe. Não há caminho do meio.

O Direito Ambiental tem uma idéia de que é necessária a criação de um imposto ambiental com objetivo de arrecadar para que o Estado tenha fundos para promover a preservação ambiental. Também seria tal imposto inconstitucional, uma vez que este tributo tem como característica não estar vinculado a uma contraprestação do Estado.

Para realizar a proposta do Direito Ambiental de criação de um imposto ambiental, seria necessário modificar a Constituição, o que não é possível já que os tipos de tributos ali postos não podem ser ampliados, por serem garantias pétreas dos contribuintes. Ou teria que se criar um novo tipo de tributo específico para tal fim, o que entraria mais uma vez na análise constitucional deste uma vez que o princípio da legalidade reforça a garantia dos contribuintes que os tipos tributários estão postos, é uma questão ainda assim de segurança jurídica, mais uma vez inconstitucional.

O Direito Ambiental somente resta se utilizar da extrafiscalidade de impostos já existentes com o objetivo de incentivar comportamentos por parte do contribuinte que resultem na preservação do meio ambiente, seja pela promoção da educação ambiental, pela racionalização da utilização de recursos naturais, a reutilização, a reciclagem e o uso e investimento em tecnologias limpas.

A preservação ambiental tem melhores resultados com a educação. Desta forma a utilização do caráter extrafiscal de impostos já existentes seria mais eficaz, não no sentido de onerar quem mais polua, mas no sentido de premiar quem menos polua, quem invistam pesquisa de tecnologias mais limpas e as utilize.

Vale dizer que um dos reflexos da condição do Brasil, de país em vias de desenvolvimento é que, ao invés de agregar valor e produzir conhecimento, as commodities e processos produtivos ainda são forças essenciais para a manutenção da economia e do emprego.

A instituição de tributo que se refira à questão do poluidor-pagador, sem uma conscientização e educação ambiental acaba por colocar um preço no direito de poluir, o que não é a intenção do Estado, vender cotas para que as empresas

poluam, não atende ao princípio da preservação do meio ambiente do art.225 da CF/88.

Tal como um trem precisa de trilhos para avançar, o princípio da estrita legalidade é o trilho pelo qual o Direito tributário deve seguir, sob pena de ser abusivo em relação ao contribuinte.

A inconstitucionalidade da base de cálculo da TCFA não pode perdurar com a justificativa da proteção ao meio ambiente.

A avaliação de características pessoais do contribuinte como porte e grau de poluição são injustificáveis, principalmente quando o IBAMA tem um setor de fiscalização instituído, organizado e funcionando, a base de cálculo da TCFA tem que ser uma estimativa desta estrutura, inclusive com o intuito de fazê-la melhor, mais específica no conhecimento necessário para a atuação e mais ampla sua abrangência. E a taxa cobrada em altos valores é confiscatória.

A legislação tributária não pode ser subvertida dessa forma, a ponderação de bens e interesses não comporta uma inconstitucionalidade, por mais caro que seja a preservação do meio ambiente para a manutenção da vida, não se pode dar azo, com base nisso, ao desrespeito da Constituição Federal e das cláusulas pétreas constitucionais tributárias, é urgente adequar a base de cálculo da TCFA para a finalidade da fiscalização, ao qual se destina.



## REFERÊNCIAS

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 12 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

BAHIA. **Lei 3.956**, de 11 de dezembro de 1981. Institui o Código Tributário da Bahia. Salvador, BA, 31 dez. 1981. Disponível em: [http://www.mpba.mp.br/atuacao/ceama/material/legislacoes/residuos/lei\\_3956\\_1981.pdf](http://www.mpba.mp.br/atuacao/ceama/material/legislacoes/residuos/lei_3956_1981.pdf). Acesso em: 18 nov. 2013.

BAHIA. **Lei 9.832**, de 5 de dezembro de 2005. Altera Lei 3.956/1981. Salvador, BA, 6 mar. 2006. Disponível em: <http://www.inema.ba.gov.br/sol/servicos/ceapd/leis/l9832.pdf>. Acesso em 18 nov. 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BODENHEIMER, Edgar. **Teoria Del Derecho**. Pánuco, México: Fondo de Cultura Economica, 1946. 2ª Edición Española: Vicente Herrero.

BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. Instrução Normativa nº06/2014. IBAMA. Disponível em: [https://servicos.ibama.gov.br/phocadownload/legislacao/in\\_06\\_2014\\_24-03-2014-rapp.pdf](https://servicos.ibama.gov.br/phocadownload/legislacao/in_06_2014_24-03-2014-rapp.pdf). Acesso em 24 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1º jan. 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. **Lei 6.938**, de 31 de agosto de 1981. Política Nacional do Meio Ambiente. Brasília, DF, 2 set. 1981. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm). Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. **Lei 7.735**, de 22 de fevereiro de 1989. Lei de Criação do IBAMA. Brasília, DF, 23 fev. 1989. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7735.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7735.htm). Acesso em: 27 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei 9.960**, de 28 de janeiro de 2000. Lei que institui a TSA – Taxa de Serviços Administrativos e a TFA – Taxa de Fiscalização Ambiental. Brasília, DF, 29 jan. 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9960.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9960.htm). Acesso em 15 maio 2014.

BRASIL. **Lei 9.841**, de 5 de outubro de 1999. Revogada pela Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006. Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9841.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9841.htm). Acesso em 15 maio 2014.

BRASIL. **Lei 11.516**, de 28 de agosto de 2007. Lei de Criação do Instituto Chico Mendes e dá outras providências. Brasília, DF, 28 ago. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11516.htm#art5](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11516.htm#art5). Acesso em 27 maio 2014.

BRASIL. **Lei 10.165**, de 27 de dezembro de 2000. Altera Lei 6.938/1981. Brasília, DF, 28 dez. 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10165.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10165.htm). Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm) Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de dezembro de 2006. Lei do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e dá outras providências. Brasília, DF, 15 de dez. 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm#art89](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm#art89). Acesso em: 15 maio 2014.

BRASIL. IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. **Parecer**. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA – Constitucionalidade de sua Instituição. Elaborado por: Ives Gandra da Silva Martins. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/rev\\_21/artigos/art\\_ives.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_21/artigos/art_ives.htm). Acesso em: 17 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 206.777 SP. Recorrente: Município de Santo André. Recorrido: Maria Sampaio Franco. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ 30 de abril de 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=240707>. Acesso em: 18 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2178-8 Medida Liminar. DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República, Congresso Nacional. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ 12 de maio de 2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347469>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2178. Decisão Monocrática Final. DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República, Congresso Nacional. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ 14 de fevereiro de 2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2178&processo=2178>. Acesso em: 15 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.518-9 SP. Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrida: Caixa Econômica do Estado de São Paulo S/A. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ 13 de Abril de 1993. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206403>. Acesso em: 05 de Maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.551-1 MG. Requerente: Confederação Nacional do Comércio e outra. Requerido: Governador do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Celso de Mello. DJ 20 de abril de 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>. Acesso em: 30 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 576.321-8 SP. Recorrente: Município de Campinas. Recorrido: Helenice Bérghamo de Freitas Leitão. . Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 13 de fevereiro de 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=576025>. Acesso em: 29 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 588.322 RO. Recorrente: Associação Comercial de Rondônia – ACR. Recorrido: Município de Porto Velho. Relator: Min. Gilmar Mendes. DJ 16 de Junho de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613943>. Acesso em: 05 de Maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 748.445 SC. Recorrente: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia de Santa Catarina – CREA/SC. Recorrido: Alexandre Moroni. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 12 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5264274>. Acesso em: 18 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. No Recurso Extraordinário n. 657.372 RS. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Staff Veículos e Auto-peças Ltda. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 10 jun. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3951131> . Acesso em: 17 de maio de 2014.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: 2011. Saraiva, 23ªed.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e a Tipicidade Tributária**. Salvador: Editora JusPodium, 2007.  
COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro/; Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª Ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. Salvador: Editora Jus Podium, 2010.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **O Controle de Constitucionalidade na França e as alterações advindas da Reforma Constitucional de 23 de Julho de 2008**.

Disponível em:

[http://portalciclo.com.br/downloads/artigos/direito/O\\_Control\\_de\\_Constitucionalidad\\_e\\_na\\_Franca\\_e\\_as\\_Alteracoes\\_advindas\\_da\\_Reforma\\_Constitucional\\_de\\_23\\_de\\_julho\\_de\\_2008.pdf](http://portalciclo.com.br/downloads/artigos/direito/O_Control_de_Constitucionalidad_e_na_Franca_e_as_Alteracoes_advindas_da_Reforma_Constitucional_de_23_de_julho_de_2008.pdf). Acesso em: 18 nov. 2013

DALLAZEM, Dalton Luiz. **O Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco e as Multas Tributárias**. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. P. 19-29.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo, Atlas, 2013.

FRATTARI, Raphael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal?. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, v. 261, 2012, p. 147- 177.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9-17.

JANCZESKI, Célio Armando. **Notas Constitucionais sobre a Taxa de Fiscalização Ambiental criada pela Lei 9.960/2000**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, v. 56, maio/2000, p. 32-36.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4ªed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Constitucionalidade da Taxa de Controle Ambiental – TCFA**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, v. 67, abril/2001, p. 81-95.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Ilegalidade e Inconstitucionalidade da Taxa Selic para a Correção de Débitos Tributários**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas – Editora Renovar Ltda, v. 220, abril/junho 2000, p. 139-142.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Constitucionalidade da Taxa de Controle Ambiental – TCFA**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, v. 67, abril/2001, p. 81-95.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário Brasileiro**. 12 ed. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes *et al.* **Direito Administrativo Brasileiro**. 39 ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MILARÉ, Édis. **Direito do Meio Ambiente**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Ganet. **Curso de Direito Constitucional**. 8 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8 ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

RESENDE, Kelson Carlos de. **A Correção Monetária no Âmbito Tributário e a Constitucionalidade da Taxa Selic**. Revista Jurídica UNIJUS. Minas Gerais: Universidade de Uberaba, v.14, maio/2008, p.251-268.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 16 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

#### **Sites Institucionais:**

<http://www.seia.ba.gov.br/institucional/inema-instituto-do-meio-ambiente-e-recursos-h-dricos>

<http://www12.senado.gov.br/noticias/entenda-o-assunto/municipios-brasileiros>