

# CONSTITUCIONALIDADE DA LEI FEDERAL nº 10.165/2000, QUE CRIOU A TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL.

Sacha Calmon Navarro Coêlho  
Eduardo Maneira  
Igor Mauler Santiago

## 1. INTRODUÇÃO.

É com enorme satisfação que tomamos parte nesta obra coletiva de merecida homenagem a Ives Gandra da Silva Martins, incansável defensor do Estado de Direito no campo da tributação, professor erudito, orador inspirado e advogado leal e combativo, atributos que o tornam referência obrigatória para todos os que abraçaram o Direito Tributário.

## 2. A QUESTÃO CONTROVERTIDA.

Dispõe a Lei nº 10.165/2000, para cuja elaboração tivemos o privilégio de contribuir, que criou a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, meio de recuperação dos elevados custos da fiscalização ambiental levada a efeito pelo Ibama:

*“Art. 1º. Os arts. 17-B, 17-C, 17-D, 17-F, 17-G, 17-H, 17-I e 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, passam a vigorar com a seguinte redação:*

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

*Art. 17-C. É sujeito passivo da TCFA todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei.*

*§ 1º. O sujeito passivo da TCFA é obrigado a entregar até o dia 31 de março de cada ano relatório das atividades exercidas no ano anterior, cujo modelo será definido pelo Ibama, para o fim de colaborar com os procedimentos de controle e fiscalização.*

*§ 2º. O descumprimento da providência determinada no § 1º sujeita o infrator a multa equivalente a vinte por cento da TCFA devida, sem prejuízo da exigência desta.*

*Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento, e seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei.*

*§ 1º. Para os fins desta Lei, consideram-se:*

*I – microempresa e empresa de pequeno porte, as pessoas jurídicas que se enquadrem, respectivamente, nas descrições dos incisos I e II do caput do art. 2º da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999;*

*II – empresa de médio porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais);*

*III – empresa de grande porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais).*

§ 2º. O potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU) de recursos naturais de cada uma das atividades sujeitas à fiscalização encontram-se definidos no Anexo VIII desta Lei.

§ 3º. Caso o estabelecimento exerça mais de uma atividade sujeita à fiscalização, pagará a taxa relativamente a apenas uma delas, pelo valor mais elevado.

Art. 17-F. São isentas do pagamento da TCFA as entidades públicas federais, distritais, estaduais e municipais, as entidades filantrópicas, aqueles que praticam agricultura de subsistência e as populações tradicionais.

Art. 17-G. A TCFA será devida no último dia útil de cada trimestre do ano civil, nos valores fixados no Anexo IX desta Lei, e o recolhimento será efetuado em conta bancária vinculada ao Ibama, por intermédio de documento próprio de arrecadação, até o quinto dia útil do mês subsequente.

Art. 17-H. A TCFA não recolhida nos prazos e nas condições estabelecidas na forma do artigo anterior será cobrada com os seguintes acréscimos:

I – juros de mora, na via administrativa ou judicial, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento;

II – multa de mora de vinte por cento, reduzida a dez por cento, se o pagamento for efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento;

III – encargo de vinte por cento, substitutivo da condenação do devedor em honorários de advogado, calculado sobre o total do débito inscrito como Dívida Ativa, reduzido para dez por cento se o pagamento for efetuado antes do ajuizamento da execução.

§ 1º-A. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora.

§ 1. Os débitos relativos à TFA poderão ser parcelados de acordo com os critérios fixados na legislação tributária, conforme dispuser o regulamento desta Lei.

Art. 17-I. As pessoas físicas e jurídicas que exerçam as atividades mencionadas nos incisos I e II do art. 17 e que não estiverem inscritas nos respectivos cadastros até o último dia útil do terceiro mês que se seguir ao da publicação desta Lei incorrerão em infração punível com multa de:

I – R\$ 50,00 (cinquenta reais), se pessoa física;

II – R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), se microempresa;

III – R\$ 900,00 (novecentos reais), se empresa de pequeno porte;

IV – R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais), se empresa de médio porte;

V – R\$ 9.000,00 (nove mil reais), se empresa de grande porte.

Art. 2º. A Lei nº 6.838, de 1981, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos:

‘Art. 17-P. Constitui crédito para compensação com o valor devido a título de TCFA, até o limite de sessenta por cento e relativamente ao mesmo ano, o montante efetivamente pago pelo estabelecimento ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal, em razão da taxa de fiscalização ambiental.

§ 1º. Valores recolhidos ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal a qualquer outro título, tais como taxas ou preços públicos

de licenciamento e venda de produtos, não constituem crédito para compensação com a TCFA.

§ 2º. A restituição, administrativa ou judicial, qualquer que seja a causa que a determine, da taxa de fiscalização ambiental estadual ou distrital com a TCFA restaura o direito de crédito do Ibama contra o estabelecimento, relativamente ao valor compensado.

Art. 17-Q. É o Ibama autorizado a celebrar convênios com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para desempenharem atividades de fiscalização ambiental, podendo repassar-lhes parcela da receita obtida com a TCFA.'

Art. 3º. A Lei nº 6.938, de 1981, passa a vigorar acrescida dos seguintes Anexos VIII e IX. (omissis)"

São as seguintes as alegadas inconstitucionalidades do diploma, nas palavras das Autoras das ações diretas de inconstitucionalidade que contra ele pendem de julgamento no STF:

• apontadas na ADIn nº 2.422-1, de autoria da CNI – Confederação Nacional da Indústria:

“a) ao alterar, por meio de lei ordinária, o SISNAMA, instituído pela Lei nº 6.938/81, recepcionada com caráter de lei complementar pela nova ordem constitucional, por harmonizar entre os entes da federação a competência comum de proteção ao meio ambiente, no que se refere ao licenciamento ambiental das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, **violou o art. 23, parágrafo único do Estatuto Maior;**

b) ao instituir taxa sem que haja a contraprestação efetiva de serviço público ou o efetivo exercício do poder de polícia – pois as atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais são controladas e fiscalizadas pelo órgão estadual competente – a lei em apreço **afrontou diretamente o art. 145, II, da CF;**

c) ao remunerar por taxa o poder de polícia geral conferido ao IBAMA, *uti universi*, **desrespeitou, por idêntico, o mesmo art. 145, II, da CF**, pois o exercício de poder de polícia só justifica a cobrança de taxa, se houver prestação específica e divisível;

d) se o tributo que a Lei 10.1165 pretende instituir tem como fato gerador poder de polícia geral, configura, assim, um imposto. Nestas condições, **há violação ao art. 167, IV, da CF, que veda a vinculação de imposto a órgão.** Ademais, o imposto instituído não está arrolado no art. 153 da CF, como de competência ordinária da União. Só poderia ser implementado, se fosse o caso, por lei complementar. Nessa ótica, **há desrespeito ao art. 154, I, da Constituição;**

e) ao pretender criar uma taxa para atender um poder de polícia já exercido e remunerado pelo órgão ambiental competente, a nefasta Lei 10.165 ocasionou uma dupla incidência tributária, com objetivos nitidamente arrecadatórios, ferindo, assim, **o princípio geral de direito do nosso sistema constitucional que veda o enriquecimento sem causa**, já que não há atividade jurídica da administração para respaldar a imposição da TCFA;

f) ao estabelecer valores exorbitantes a serem cobrados a título de TCFA, violou a regra da equivalência razoável entre o custo

real da atividade estatal e o montante a pagar, ferindo o **princípio constitucional da proporcionalidade**; e, afinal,

g) ao fazer incidir a TCFA sobre atividades descritas nos Códigos 01 e 02 e sobre as atividades relativas a derivados de petróleo e combustíveis constantes do Código 15 do Anexo VIII da Lei nº 10.165/00, violou flagrantemente o disposto no art. 155, § 3º, da CF, que proíbe expressamente a incidência de qualquer outro tributo, que não aqueles que ressalva.”

• **apontadas 2.423-0, de autoria da CNC – Confederação Nacional do Comércio:**

“Assim, segundo a disposição constitucional, a taxa instituída com fundamento no poder de polícia é uma espécie tributária vinculada a uma atividade estatal a ser praticada pelo órgão competente, cujo valor visa remunerar. Todavia, não é o que acontece com a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental instituída pela Lei nº 10.165/2000. Isto porque o órgão estatal beneficiário do tributo, o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama não possui competência para exercer a fiscalização das atividades relacionadas na Lei nº 10.165/2000, como potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.”

“Com efeito, ainda que houvesse atribuição legal de competência para o Ibama exercer a fiscalização decorrente do poder de polícia sobre as atividades arroladas na Lei nº 10.165/2000, a instituição da Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental continuaria inconstitucional, tendo em vista a violação da regra de repartição de competência estipulada pela Constituição da República. A proteção ambiental foi incluída pelo legislador constituinte dentre as atuações estatais de competência comum,

(...)

Nas palavras do renomado mestre [JOSÉ AFONSO DA SILVA], a competência comum é exercida pelos entes federativos dentro de suas respectivas esferas de atuação. Desta forma, aos órgãos da União cabe atuar na fiscalização das atividades de âmbito nacional; aos Estados, na fiscalização das atividades de âmbito regional; e aos Municípios, na fiscalização das atividades locais. Todavia, a Lei nº 10.165/2000 arrola como sujeita à fiscalização e ao pagamento da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, devida ao Ibama, órgão da Administração Federal, diversas atividades cuja natureza é inquestionavelmente da esfera de interesse local, como o comércio de combustíveis e derivados de petróleo (postos de gasolina), complexos turísticos, de lazer e parques temáticos (itens 18 e 19 do Anexo VIII da Lei nº 10.165/2000), todas integrantes da categoria econômica do comércio. Assim, a competência para fiscalizar, e conseqüentemente impor taxas remuneratórias do exercício do poder de polícia sobre essas atividades, por imposição constitucional, é dos Municípios, e não da União.”

“Diante do que dispõe o art. 17-D, e do quadro apresentado no Anexo IX, o valor da taxa é fixado em duas etapas: a uma, tem-se como base o enquadramento da empresa como pequena, média ou grande; a duas, o valor base é acrescido de um ‘plus’ em

*razão do potencial de poluição ou utilização de recursos naturais. Com isso, o critério básico utilizado pelo legislador para a fixação do valor da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA é o faturamento das empresas, fato-signo presuntivo de riqueza, característica primeira do fato gerador dos impostos, mas que não guarda qualquer relação com o custo do serviço de fiscalização a ser exercido, que deve servir de base de cálculo para as taxas. Ao estabelecer como critério básico para a fixação do valor um elemento que não guarda relação com a fiscalização a ser exercida, o legislador atribuiu à Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental uma base de cálculo própria de impostos, o que é vedado pelo § 2º do artigo 145 da Constituição da República.”*

*“A possibilidade de compensação de tributos pagos a entidades tributantes distintas, onde cada uma exerce a fiscalização derivada do seu próprio poder de polícia, é a prova legal de que os valores atribuídos à TCFA não foram fixados de forma a arcar com os custos do serviço de fiscalização a ser exercido pelo Ibama, mas sim com o simples intuito de promover arrecadação, função precípua do imposto, mas constitucionalmente vedada à taxa.”*

Com o devido respeito – e reconfortados pela opinião abalizada de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que elaborou valioso parecer a respeito da matéria – entendemos serem totalmente infundadas as censuras dirigidas à lei em apreço, pelas razões que passamos desde logo a expender.

### **3. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI EM APREÇO.**

#### **3.1. Competência do Ibama para a fiscalização das atividades poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.**

Dispõe a Lei nº 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação e dá outras providências:

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

*§ 1º. Os pedidos de licenciamento, sua renovação e a respectiva concessão serão publicados no jornal oficial do Estado, bem como em um periódico regional ou local de grande circulação.*

*§ 2º. Nos casos e prazos previstos em resolução do CONAMA, o licenciamento de que trata este artigo dependerá de homologação do IBAMA.*

*§ 3º. O órgão estadual do meio ambiente e o IBAMA, este em caráter supletivo, poderão, se necessário e sem prejuízo das penalidades cabíveis, determinar a redução das atividades geradoras de poluição, para manter as emissões gasosas, os efluentes líqui-*

dos e os resíduos sólidos dentro das condições e limites estipulados no licenciamento concedido.

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

Como se percebe, ocupa-se o Ibama de duas atividades distintas, a saber:

- o licenciamento das atividades poluidoras ou utilizadoras de recursos naturais, atividade que realiza em caráter supletivo, quando os Estados não o fazem (art. 10, *caput*), concorrente com estes (art. 10, § 2º) ou exclusivo, para as atividades e obras com significativo impacto ambiental, de âmbito nacional ou regional (art. 10, § 4º);
- a fiscalização dessas mesmas atividades, para verificar se se desenvolvem nos termos em que autorizadas, o que faz em caráter supletivo, quando Estados e Municípios não a empreendem.

Nos casos em que lhe cabe proceder ao licenciamento, exige os preços públicos referidos no art. 17-A da Lei nº 9.960/2000 – dispositivo não suspenso pelo STF nos autos da ADIn nº 2.178-8 – e definidos no subitem 1.1 do item III do Anexo VII daquela lei (licença ambiental prévia, de instalação e de operação).

Assim como as atividades de licenciamento e de fiscalização não se confundem, tampouco se sobrepõem a TCFA, devida em razão desta última, e os preços públicos correspondentes às licenças. Estes últimos são devidos apenas no processo de constituição da empresa potencialmente poluidora ou que se utiliza de recursos naturais, não sendo pagos anualmente, como pode fazer crer a locução *licença e renovação* que lhes serve de epígrafe. A referida renovação não é periódica (como é periódica a incidência da TCFA), apenas se apropositando, nas licenças prévia e de instalação, se os prazos determinados pelo Ibama para a retificação do projeto ou a instalação do empreendimento não são cumpridos, carecendo de prorrogação (a licença de operação, uma vez concedida, não é jamais renovada).

Com isso se supera a alegação de que a TCFA não teria natureza de taxa, mas de imposto residual da União (contra os arts. 154, I, e 167, IV, da Constituição), dado que a fiscalização a que corresponde não competiria ao Ibama.

Compete, sim, em caráter supletivo: inexistindo órgãos estaduais e municipais do SISNAMA, ou não exercendo estes a contento suas funções (i.e.: deixando de autuar as condutas contrárias à legislação ambiental), incumbe ao Ibama substituir-se a eles, encampando-lhes as atribuições.

Para tanto, pressupõe-se que tenha ciência dos fatos acontecidos, o que não se daria se não exercesse fiscalização paralela à dos órgãos locais e regionais.

Vale dizer: o Ibama tem competência para fiscalizar, e em verdade fiscaliza todas as atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, o que o legitima à exigência da taxa em comento.

Mais do que isso: numa atitude rara de reconhecimento da própria subsidiariedade, e da primazia dos órgãos inferiores do SISNAMA, faculta aos contribuintes a compensação de até 60% da TCFA devida com os montantes efetivamente pagos a título de taxas de fiscalização estaduais ou municipais. A autorização, ao contrário de comprovar a natureza meramente arrecadatória da taxa, demonstra o apreço do legislador ao princípio da isonomia, de vez que contribuintes em situação idêntica (considerados o seu porte e o seu grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais) suportarão ônus fiscal virtualmente idêntico em todo o País, o que garante, de tabela, a neutralidade do tributo em matéria de livre concorrência (CF, art. 170, IV) e a observância estrita do princípio da retributividade das taxas, de vez que a fiscalização de um determinado contribuinte tem custo aproximadamente igual (e deve sujeitá-lo ao pagamento de tributo de valor tendencialmente invariável), quer seja realizada apenas pelo Ibama, quer o seja por este com consórcio com os órgãos locais e regionais do SISNAMA.

Da nítida distinção entre as atividades do Ibama (licenciamento e fiscalização) decorre também a impropriedade das observações e dos cálculos constantes da inicial da ADIn nº 2.422-1, ficando claro que confundem preços públicos e taxa, somando-os como se correspondessem a atuações equivalentes.

Da compensabilidade consagrada no art. 17-P da Lei resulta ainda a inaplicabilidade dos precedentes do STF vedando a cumulação de taxas de polícia (RMS nº 14.624), pois o que se anula não se cumula. Registre-se, por último, que a compensação autorizada não é e nem poderia ser ilimitada (raian-do os 100% da TCFA devida), porque isso privaria o Ibama dos recursos mínimos de que necessita para o custeio da fiscalização subsidiária que a Lei nº 6.938/81 lhe comete.

### **3.2. Efetivo exercício do poder de polícia.**

O poder de polícia, para efeito de incidência de taxa, vem definido nos seguintes termos pelo CTN:

*“Art. 78. Considera-se poder de polícia a 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.*

*Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”*

Demonstrado no item 3.1 supra que o Ibama tem competência para fiscalizar todas as atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, e que a TCFA reflete a subsidiariedade dessa competência, na medida em que permite a compensação parcial dos valores pagos a título de taxas estaduais e municipais de fiscalização ambiental, cumpre agora demonstrar como o instituto exercita o poder de polícia que lhe é deferido pela lei.

A fiscalização diuturna que empreende não se efetiva apenas pela visita de fiscais aos estabelecimentos dos agentes poluidores ou utilizadores de recursos naturais, mas também pelo monitoramento remoto de suas atividades, consistente na vistoria à distância, em rondas terrestres, marítimas, fluviais ou aéreas, sem ingresso de fiscais no estabelecimento fiscalizado, na análise de imagens de satélite, no acompanhamento de dados estatísticos regionalizados sobre poluição e utilização de recursos naturais, na apreciação dos relatórios de apresentação obrigatória (art. 17-C, § 1º), entre várias outras formas.

A polêmica sobre se a cobrança da taxa de polícia ficaria restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente visitados pela fiscalização já foi resolvida, pela negativa, pelo Supremo Tribunal Federal, que deixou assentada em diversos julgados a suficiência da manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento (cf., *interplures*, RREE nº 116.518-9 e 230.973-1). Andou bem a Suprema Corte brasileira em não aferrar-se ao método antiquado da vistoria porta a porta, abrindo as portas do Direito às inovações tecnológicas que caracterizam a nossa era.

Não por outro motivo, a TCFA é devida por todos os que exercem as atividades de impacto ambiental enumeradas na lei, sejam ou não visitados por fiscais, entreguem ou não o relatório anual de atividades, vez que é sobre todos eles que se desenvolve a atividade de controle e fiscalização do Ibama, não sendo as formas há pouco referidas senão que algumas das modalidades por que esta se exterioriza.

Assim se justifica também a sua exigência mesmo das empresas licenciadas pelos órgãos estaduais do SISNAMA (que não pagam, evidentemente, os preços públicos federais de licenciamento, definidos no item III do Anexo VII da Lei nº 9.960/2000). O licenciamento é ato instantâneo, e não se confunde com a fiscalização, que é permanente. Como visto, o Ibama fiscaliza todas as atividades poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, inclusive aquelas licenciadas pelos Estados.

### **3.3. Atendimento ao princípio da proporcionalidade.**

No particular, duas objeções são lançadas contra a TCFA:

- a de que varia segundo a receita bruta do estabelecimento contribuinte, adotando critério de quantificação próprio dos impostos;
- a de que seria excessivamente onerosa.

É noção cediça que a base de cálculo das taxas deve mensurar o custo da atuação estatal que constitui o aspecto material de seu fato gerador (serviço público específico e divisível ou exercício do poder de polícia).

Não se pode ignorar, contudo, a virtual impossibilidade de aferição matemática direta do custo de cada atuação do Estado (a coleta do lixo de um determinado domicílio, ao longo de um mês; a emissão de um passaporte; etc.). O cálculo exigiria chinesices como a pesquisa do tempo gasto para a confecção de cada passaporte, e a sua correlação com o salário-minuto dos funcionários encarregados e o valor do aluguel mensal do prédio da Polícia Federal onde o documento foi emitido, entre outras variáveis intangíveis, de modo a colher o custo de emissão de cada passaporte, para a exigência da taxa correspondente (que variaria para cada contribuinte, segundo o seu documento tivesse exigido

maior ou menor trabalho ou tivesse sido emitido em prédio próprio ou alugado). O mesmo se diga quanto à coleta de lixo: imagine-se o ridículo de obrigarem-se os lixeiros, tais ourives, a pesar com balança de precisão os detritos produzidos dia a dia por cada domicílio, para que a taxa pudesse corresponder ao total de lixo produzido a cada mês pelo contribuinte.

O Direito não pode ignorar a realidade sobre a qual se aplica. O princípio da praticabilidade, tão bem trabalhado entre nós por MISABEL DERZI, jurisdica essa constatação elementar, que tampouco passa despercebida ao STF. Nos autos da Representação de Inconstitucionalidade nº 1.077/84, Rel. Min. MOREIRA ALVES, declarou a Corte que não se pode exigir do legislador mais do que *“equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado”*.

Ora, é razoável supor que a receita bruta de um estabelecimento varie segundo o seu tamanho e a intensidade de suas atividades.

É razoável ainda pretender que empreendimentos com maior grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais requeiram controle e fiscalização mais rigorosos e demorados da parte do Ibama.

Se o valor da taxa varia segundo o tamanho do estabelecimento a fiscalizar (isto é: segundo a quantidade de insumos, produtos finais e processos tecnológicos a verificar) e o nível de profundidade a que descerá a fiscalização (maior para aqueles de maior potencial poluidor, menor para os demais), é mais do que razoável afirmar que acompanha de perto o custo da fiscalização que constitui sua hipótese de incidência.

Assim, ficam plenamente atendidos – na medida do humanamente possível – os princípios da proporcionalidade e da retributividade.

Oportuno lembrar que uma das principais críticas que se fizeram à TCA, instituída pela Lei nº 9.960/2000 e declarada inconstitucional pelo STF nos autos da ADIn nº 2.178-8, condenava justamente a indiferenciação do valor da taxa na proporção do porte econômico do contribuinte (voto do Relator, Min. ILMAR GALVÃO).

Quanto à suposta abusividade do valor da TCFA, cumpre registrar que seu montante vai de R\$ 50,00 (cinquenta reais), para a microempresa com alto grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais, até o teto de R\$ 2.250,00 (dois mil e duzentos e cinquenta reais) por estabelecimento de empresa de grande porte também enquadrada no grau máximo de poluição ou utilização.

Não parecem valores excessivos, ainda mais quando se pensa no custo de fiscalização de uma plataforma de petróleo em alto mar, que depende de deslocamento em helicóptero, emprego de equipamentos de segurança os mais modernos, grande número de homens e de horas despendidas...

Pense-se também na extensão de uma mina de ferro, na elevada especialização de uma indústria química...

Esclareça-se, por fim, que são apenas vinte as atividades sujeitas à TCFA (cf. Anexo IX da Lei nº 6.938/81), das quais não mais do que seis estão

qualificadas como de alto grau de poluição ou utilização, sujeitando o respectivo prestador – se for empresa de grande porte – ao pagamento do valor máximo.

### **3.4. Legitimidade da cobrança da TCFA sobre as atividades de mineração, derivados de petróleo e combustíveis.**

Dispõe a Constituição Federal, no dispositivo invocado na ADIn nº 2.422-1:

*“Art. 155, § 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo [ICMS] e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre **operações** relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”*

A inaplicabilidade da vedação à TCFA é manifesta. A uma porque taxa não é imposto. A duas porque a TCFA não incide sobre operações com os produtos aludidos (fato gerador próprio de imposto, por consistir em atividade do contribuinte distinta de qualquer atuação estatal), mas sobre a fiscalização ambiental levada a efeito pelo Ibama (ato do Poder Público).

Como decidido pelo STF (1ª Turma, RE nº 238.110-SC, MOREIRA ALVES, DJ de 31.03.2000; 2ª Turma, RE nº 144.971-DF, CARLOS VELLOSO, DJ de 13.05.96), a imunidade do art. 155, § 3º, da Constituição (mesmo quando o dispositivo falava em *qualquer tributo*, em vez de *qualquer imposto*) não afastava a incidência sequer das contribuições previdenciárias, que nada mais são do que impostos com a receita afetada.

Aliás, a incidência de taxas sobre as empresas que se dedicam a operações com as mercadorias em referência é tradicional em nosso Direito. A Constituição de 1967/1969, por exemplo, autorizava a sua cobrança, apesar de prever imposto único sobre minerais, excludente de qualquer outra incidência.

### **3.5. Desnecessidade de lei complementar para a instituição de taxas.**

Alega-se na ADIn nº 2.422-1 que a Lei nº 6.938/81, por veicular normas gerais em matéria de proteção ao meio ambiente e combate à poluição (CF, art. 23, VI) e de preservação das florestas, da fauna e da flora (CF, art. 23, VII) teria sido recepcionada pela Carta de 1988 no *status* de lei complementar (CF, art. 23, parágrafo único), não podendo ser validamente alterada pela Lei nº 10.165/2000, que é simples lei ordinária.

O argumento não impressiona, mesmo que a primeira premissa do silogismo pareça verdadeira. Isso porque a Lei nº 6.938/81 foi guindada ao nível de lei complementar apenas **nas partes em que define normas gerais sobre as matérias previstas nos incisos VI e VII do art. 23**, não tendo a assunção abrangido dispositivos estranhos à matéria que eventualmente se alojassem em seu corpo.

Não é preciso insistir no axioma de que a lei complementar define-se não só pela sua forma exterior (aprovação por quorum qualificado), mas pela conjunção desta com seu conteúdo, que deve ser um daqueles que lhe reserva a Constituição.

Ora, a Carta de 1988 não exige lei complementar para a instituição de tributos, a não ser excepcionalmente (empréstimos compulsórios, impostos e contribuições residuais, imposto sobre grandes fortunas). Assim, é evidente que os dispositivos da Lei nº 6.938/81 que cuidassem de instituir taxas (ou preços públicos) em favor do Ibama mantiveram o seu nível hierárquico original, sendo válida a sua modificação por lei ordinária.

### **3.6. Paralelo entre a Lei nº 9.960/2000, julgada inconstitucional pelo STF, e a Lei nº 10.165/2000, sob exame.**

Disponha o texto legal anterior:

*“Art. 8º. A Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos:*

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

*Art. 17-B. É criada a Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA.*

*§ 1º. Constitui fato gerador da TFA o exercício das atividades mencionadas no inciso II do art. 17 desta Lei, com a redação dada pela Lei 7.804, de 18 de julho de 1989.*

*§ 2º São sujeitos passivos da TFA, as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais.*

*Art. 17-C. A TFA será devida em conformidade com o fato gerador e seu valor corresponderá à importância de R\$ 3.000,00 (três mil reais).*

*§ 1º. Será concedido desconto de 50% (cinquenta por cento) para as empresas de pequeno porte, de 90% (noventa por cento) para as microempresas e de 95% (noventa e cinco por cento) para as pessoas físicas.*

*§ 2º. O contribuinte deverá apresentar ao Ibama, no ato do cadastramento ou quando por ele solicitada, a comprovação da sua respectiva condição, para auferir o benefício dos descontos concedidos sobre o valor da TFA, devendo, anualmente, atualizar os dados de seu cadastro junto àquele instituto.*

*§ 3º. São isentas do pagamento da TFA as entidades públicas federais, distritais, estaduais e municipais, em obediência ao constante da alínea ‘a’ do inciso IV do art. 9º do Código Tributário Nacional.*

*Art. 17-D. A TFA será cobrada a partir de 1º de janeiro de 2000, e o seu recolhimento será efetuado em conta bancária vinculada ao Ibama, por intermédio de documento próprio de arrecadação daquele Instituto.*

*Art. 17-E. É o Ibama autorizado a cancelar débitos de valores inferiores a R\$ 40,00 (quarenta reais), existentes até 31 de dezembro de 1999.*

*Art. 17-F. A TFA, sob administração do Ibama, deverá ser paga, anualmente, até o dia 31 de março, por todos os sujeitos passivos citados no § 2º do art. 17-B desta Lei.*

*Art. 17-G. O não pagamento da TFA ensejará a fiscalização do Ibama, a lavratura do auto de infração e a conseqüente aplicação de multa correspondente ao valor da TFA, acrescido de 100%*

(cem por cento) desse valor, sem prejuízo da exigência do pagamento da referida Taxa.

*Parágrafo único.* O valor da multa será reduzido em 30% (trinta por cento), se o pagamento for efetuado em sua totalidade, até a data do vencimento estipulado no respectivo auto de infração.

*Art. 17-H.* A TFA não recolhida até a data do vencimento da obrigação será cobrada com os seguintes acréscimos.

*I – juros de mora, contados do mês subsequente ao do vencimento, à razão de 1% a.m. (um por cento ao mês), calculados na forma da legislação aplicável aos tributos federais.*

*II – multa de mora de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) ao dia de atraso, até o limite máximo de 20% (vinte por cento).*

*Parágrafo único.* Os débitos relativos à TFA poderão ser parcelados, a juízo do Ibama, de acordo com os critérios fixados em portaria do seu Presidente.

*Art. 17-I.* As pessoas físicas e jurídicas, que já exerçam as atividades mencionadas nos incisos I e II do art. 17 desta Lei, com a redação dada pela Lei nº 7.804, de 1989, e que ainda não estejam inscritas nos respectivos cadastros, deverão fazê-lo até o dia 30 de junho de 2000.

*Parágrafo único.* As pessoas físicas e jurídicas, enquadradas no disposto neste artigo, que não se cadastrarem até a data estabelecida, incorrerão em infração punível com multa, ficando sujeitas, ainda, às sanções constantes do art. 17-G desta Lei, no que couber.

*Art. 17-J.* A multa de que trata o parágrafo único do art. 17-I terá como valor a importância correspondente a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

*Parágrafo único.* O valor da multa será reduzido em 50% (cinquenta por cento) para empresas de pequeno porte, em 90% (noventa por cento) para microempresas e em 95% (noventa e cinco por cento) para pessoas físicas.

*Art. 17-L.* As ações de licenciamento, registro, autorizações, concessões e permissões relacionadas à fauna, à flora e ao controle ambiental são de competência exclusiva dos órgãos integrantes do Sistema Nacional do Meio Ambiente.

*Art. 17-M.* Os preços dos serviços administrativos prestados pelo Ibama, inclusive os referentes à venda de impressos e publicações, assim como os de entrada, permanência e utilização de áreas ou instalações nas unidades de conservação, serão definidos em portaria do Ministro de Estado do Meio Ambiente, mediante proposta do Presidente daquele Instituto.

*Art. 17- N.* Os preços dos serviços técnicos do Laboratório de Produtos Florestais do Ibama, assim como os para a venda de produtos da flora, serão também, definidos em portaria do Ministro de Estado do Meio Ambiente, mediante proposta do presidente daquele Instituto.

*Art. 17-O.* Os proprietários rurais, que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA, deverão recolher ao Ibama 10% (dez por cento) do valor auferido como redução do referido Imposto, a título de preço público pela prestação de serviços técnicos de vistoria.

§ 1º. A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é opcional.

§ 2º. O pagamento de que trata o caput deste artigo poderá ser efetivado em cota única ou em parcelas, nos mesmos moldes escolhidos, pelo contribuinte, para pagamento do ITR, em documento próprio de arrecadação do Ibama.

§ 3º. Nenhuma parcela poderá ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais).

§ 4º. O não pagamento de qualquer parcela ensejará a cobrança de juros e multa nos termos da Lei 8.005, de 22 de março de 1990.

§ 5º. Após a vistoria, realizada por amostragem, caso os dados constantes do ADA não coincidam com os efetivamente levantados pelos técnicos do Ibama, estes lavrarão, de ofício, novo ADA contendo os dados efetivamente levantados, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, para as providências decorrentes.”

Os artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-F, 17-G, 17-H, 17-I e 17-J tiveram a sua eficácia suspensa à unanimidade pelo Pleno do STF, na assentada de 29.03.2000, por ocasião do julgamento liminar da ADIn nº 2.178-8, proposta pela Confederação Nacional da Indústria – CNI.

Estes os fundamentos da decisão:

- impropriedade na definição do fato gerador do tributo (exercício, pelo contribuinte, das atividades sujeitas a registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, instituído pelo art. 17, II, da Lei nº 6.938/81), visto que a hipótese de incidência das taxas consiste sempre em atividade do Estado, e não do particular (voto do Min. ILMAR GALVÃO);

- indefinição, por má redação da lei, quanto ao verdadeiro fato gerador da taxa. Tomou-a o Min. ILMAR GALVÃO como taxa pelo registro no Cadastro, e não pela fiscalização levada a efeito pelo Ibama, invalidando-a por entendê-la incidente sobre fato gerador idêntico aos dos preços de licenciamento definidos no art. 17-A (*bis in idem*);

- indeterminação quanto aos contribuintes da taxa, vez que a lista das atividades sujeitas a registro no Cadastro não constava de lei, mas de simples atos administrativos, o que dava ao Executivo – por meio de modificações na lista – o poder de dispor indireta e eficazmente sobre matéria sujeita à reserva legal: a eleição dos sujeitos passivos de qualquer tributo (votos dos Min. ILMAR GALVÃO e SEPÚLVEDA PERTENCE);

- indiferenciação do montante da taxa segundo o porte econômico (voto do Min. ILMAR GALVÃO) e, via de conseqüência, o potencial poluidor (voto do Min. SEPÚLVEDA PERTENCE) dos contribuintes (a crítica contra o desprezo ao potencial poluidor dos contribuintes – meio de aferição do custo da atividade de fiscalização – parece mais justa do que a referente a seu porte econômico – forma de prestigiar o princípio da isonomia –, eis que a lei fulminada concedia descontos significativos na taxa devida pelas pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte – art. 17-C, § 1º).

Diante das várias irregularidades, concluiu o Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, invocando razões até mesmo pedagógicas, que o melhor seria que outra lei viesse a cobrir os custos da relevante atividade de fiscalização ambiental a cargo do Ibama.

Ressalte-se que em momento algum a competência administrativa do instituto para exercer a fiscalização foi objeto de questionamento.

A Lei nº 10.165/2000, atendendo à exortação da Suprema Corte, veio exatamente reinstaurar o tributo, agora escoimado dos vícios que levaram à invalidação de sua antecessora. Deveras, define adequadamente o fato gerador da TCFA, discrimina as atividades sujeitas à fiscalização (definição legal dos sujeitos passivos) e atende com maior apuro o princípio da proporcionalidade na fixação do *quantum* devido.

#### **4. CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, superadas todas as censuras à perfeição material e formal da Lei nº 10.165/2000, mantemo-nos firmes na conclusão pela sua constitucionalidade, em que – para nosso conforto – somos acompanhados pela insuspeita opinião de nosso ilustre homenageado.