

AA TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL INSTITUÍDA NO DISTRITO DE FERNANDO DE NORONHA: HARMONIZAÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS OU INCONSTITUCIONALIDADE?

Giancarla Coelho Naccarati Marcon 

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP 

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa 

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP 

Contextualização: O estudo abrange uma análise a respeito da compatibilidade da taxa de preservação ambiental instituída em Fernando de Noronha (PE) com o regime jurídico das taxas, o impacto de sua instituição no direito de locomoção e de tráfego de pessoas e bens, bem como a conformidade de seus variados aspectos com os preceitos constitucionais.

Objetivo: O presente artigo tem por finalidade analisar as características e peculiaridades da taxa de preservação ambiental instituída em Fernando de Noronha (PE).

Método: A pesquisa partiu do direito positivo com embasamento numa interpretação sistemática e, ao final, teceu o cotejo entre o apurado e o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito das referidas taxas, nos pontos pertinentes ao tema em apreço, nos últimos anos.

Resultados: Diante de todo o apurado, verificou-se que a referida taxa é instrumento eficaz ao utilizar a tributação direcionada à proteção ambiental. Embora não apresente ofensa aos princípios da isonomia, do direito de locomoção e de tráfego de pessoas e bens, a lei instituidora comporta inconstitucionalidade no que concerne à instituição decorrente dos serviços públicos específicos e divisíveis apontados. O cientista do direito deve sempre ser cauteloso ao analisar a tributação, ferramenta que atinge os direitos de liberdade e de propriedade dos contribuintes.

Palavras-chave: Direito tributário ambiental; Taxa de preservação ambiental; Direitos fundamentais; Princípios constitucionais; Constitucionalidade.

THE ENVIRONMENTAL PRESERVATION FEE INSTITUTED IN THE DISTRICT OF FERNANDO DE NORONHA: HARMONIZATION BETWEEN PRINCIPLES OR UNCONSTITUTIONALITY?

Contextualization: This study examines the compatibility of the environmental preservation fee instituted in Fernando de Noronha (PE) with the legal regime of fees, the impact of the fee on the right to move around and traffic people and goods, and the compliance of its various aspects with the constitutional precepts.

Objective: To analyze the characteristics and peculiarities of the environmental preservation fee instituted in Fernando de Noronha (PE).

Method: The study starts from positive law based on a systematic interpretation and at the end, it draws a comparison between what was found, and the understanding of the Federal Supreme Court regarding these fees, in points relating to the subject in question, over the last few years.

Results: Based on our findings, we conclude that the fee an effective instrument when using taxation aimed at environmental protection. Although it does not violate the principles of isonomy, and the right to travel about and traffic people and goods, the founding law is unconstitutional when it comes to the institution arising from the specific and divisible public services mentioned. The legal researcher must always be cautious when analyzing taxation, as it is a tool that affects taxpayers' freedom and property rights.

Keywords: Environmental tax law; environmental preservation rate; fundamental rights; constitutional principle; constitutionality.

LA TASA DE PRESERVACIÓN AMBIENTAL INSTITUIDA EN EL DISTRITO DE FERNANDO DE NORONHA: ¿ARMONIZACIÓN ENTRE PRINCIPIOS O INCONSTITUCIONALIDAD?

Contextualización: El estudio abarca un análisis sobre la compatibilidad de la tasa de preservación ambiental instituida en Fernando de Noronha (PE) con el régimen legal de tasas, el impacto de su institución en el derecho de locomoción y tráfico de personas y mercancías, así como la conformidad de sus diversos aspectos con los preceptos constitucionales.

Objetivo: Este artículo tiene como objetivo analizar las características y peculiaridades del impuesto de preservación ambiental instituido en Fernando de Noronha (PE).

Método: La investigación partió del derecho positivo a partir de una interpretación sistemática y al final tejió la comparación entre lo encontrado y el entendimiento hecho por el Supremo Tribunal Federal sobre las referidas tasas, en los puntos pertinentes al tema en cuestión, en los últimos años.

Resultados: A la vista de todos los hallazgos, encontramos que el mencionado impuesto es un instrumento eficaz cuando se utiliza la tributación dirigida a la protección del medio ambiente. Aunque no ofende los principios de isonomía, el derecho de locomoción y el tráfico de personas y mercancías, la ley fundacional es inconstitucional respecto de la institución nacida de los servicios públicos específicos y divisibles mencionados. El jurista siempre debe ser cauteloso al analizar la tributación, herramienta que afecta la libertad y los derechos de propiedad de los contribuyentes.

Palabras clave: Derecho tributario ambiental; Tasa de preservación ambiental; Derechos fundamentales; Principios constitucionales; Constitucionalidad.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal (CF) elencou diversos dispositivos¹ a tutelar o meio ambiente. O direito à integridade do meio ambiente pertence à terceira geração dos direitos protegidos, consubstanciando direito metaindividual, difuso, que protege indiretamente a vida e a saúde dos indivíduos pertencentes à sociedade, bem como as suas próximas gerações. Por esta razão, diz-se que o Brasil adota um constitucionalismo ecológico antropocêntrico², embasado numa visão de homem como centro do universo.

Em paralelo ao desenvolvimento das nações através do progresso em seus diversos setores, há o aumento da poluição e o prejuízo ao meio ambiente de forma manifesta, com a destruição de diversos ecossistemas. Essa preocupação é mundial³ e enfrenta problemas concretos atuais, reclamando a tomada de medidas urgentes.

Nesse sentido, o direito se impõe como sustentáculo importante a interferir nas decisões da sociedade e assegurar os direitos fundamentais, dentre esses, o direito ao meio ambiente equilibrado. O direito ambiental – e este em inter-relacionamento com os demais ramos do direito – se faz imprescindível, a disciplinar as relações humanas voltadas ao meio ambiente e sancionar comportamentos em desconformidade com o preceituado no ordenamento jurídico.

Tanto o poder público como a coletividade devem assegurar a preservação do meio ambiente, conforme o preceituado no art. 225 da CF. E o cerne dessa questão é especificamente o desenvolvimento das nações de forma sustentável, ou seja, com o progresso econômico, cultural e social, de modo a não prejudicar o meio ambiente.

O direito ambiental brasileiro possui como diretriz central o desenvolvimento sustentável e o aproveitamento racional dos recursos. É a combinação de ambos.

A sustentabilidade pode ser definida como a relação harmônica e equilibrada entre a economia e a ecologia⁴, em que há o desenvolvimento da nação com o controle dos efeitos nocivos oriundos da atividade humana. Significa um compromisso: o atendimento das necessidades socioeconômicas presentes, vislumbrando a manutenção do *status* ambiental ou a melhora deste, com vistas às gerações futuras.

¹ Temos como exemplos os artigos 5º, LXXIII; 23, VI; 129; 170, VI; 186, II; e 225 da CF.

² Por outro lado, no constitucionalismo ecológico biocêntrico, a própria natureza é a titular de direitos fundamentais. Nessa concepção, o homem é parte do ambiente, e mantê-lo significa preservar todos os seres.

³ Tais manifestações são verificadas desde 1972, com a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, em Estocolmo, com a participação de 113 países; a Conferência sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento Humano – Eco-92; a formação e atuação de organizações não governamentais (ONGs), como o Greenpeace, dentre outras.

⁴ NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**: curso completo. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 659.

O aproveitamento racional de recursos implica três vertentes: a economia; a reutilização ou reciclagem; e o avanço tecnológico. A primeira abrange a produção de bens com a diminuição de recursos. A segunda, a transformação de produtos descartados em novos a serem disponibilizados. A terceira revela o aperfeiçoamento das técnicas de produção voltadas ao atendimento das duas primeiras vertentes.

Inserido nesse contexto está o direito tributário a instrumentalizar a tutela ambiental, seja estimulando comportamentos positivos e refreando os negativos – a preservar o meio ambiente –, seja gerando recursos que venham a custear as políticas públicas ambientais, com o abastecimento dos cofres públicos. Em seu viés extrafiscal⁵, não se tem dúvida de que os tributos são veículos hábeis a auxiliar no combate da degradação ambiental.

Exemplos não faltam, visto que todo tributo que tenha caráter predominantemente extrafiscal, voltado a atender tal objetivo constitucionalmente consagrado, estará enquadrado nessa categoria. Nos impostos há várias possibilidades, dentre elas o manejo das alíquotas, com a sua graduação embasada numa seletividade direcionada à proteção ambiental. Nas taxas, há as decorrentes do poder de polícia diante da expedição de licenças, fiscalizações, autorizações, bem como as prestações de serviços públicos específicos e divisíveis, por exemplo de coletas individuais de resíduos altamente poluentes. As valorizações imobiliárias ensejadoras da cobrança de contribuição de melhoria também podem pertencer à seara ambiental: as resultantes de obras públicas, como a construção de parques e arborização de espaços públicos, ou aquelas que evitem erosão em determinado terreno. Os incentivos e benefícios fiscais igualmente devem ser lembrados.

O presente artigo pretende tecer uma análise a respeito da taxa de preservação ambiental (TPA) instituída no Arquipélago de Fernando de Noronha.

Parte-se da hipótese de que a taxa, em seu viés extrafiscal, é instrumento hábil a contribuir positivamente para a preservação do meio ambiente. No entanto, há de ser instituída em conformidade com os preceitos constitucionais.

A presente pesquisa justifica-se pela importância da imposição de uma tributação justa e adequada aos contribuintes. Assim, é primordial a análise da instituição da TPA, visto que eventuais inconstitucionalidades presentes no sistema tributário devem ser apontadas e rechaçadas.

⁵ José Casalta Nabais, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, nessa trilha, leciona: “Mas, se tratando de utilizar o instrumento fiscal com a finalidade de obter resultados em sede de proteção do meio ambiente, ou seja, *performances* ambientais, então estamos caídos no domínio da extrafiscalidade, ou seja, no que vimos designado por ‘direito económico fiscal’” (NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 422). Para o doutrinador, o chamado direito económico fiscal possui dois grandes setores: o dos agravamentos fiscais (tributação ambiental) e o dos benefícios fiscais (beneficiação fiscal ambiental), cuja finalidade principal é a consecução de resultados económicos ou sociais, integrando medidas intervencionistas do Estado pautadas muito mais pela constituição económica do que pela constituição fiscal portuguesa.

Nesse sentido, busca-se responder às seguintes perguntas: A TPA segue o regime jurídico das taxas presentes em nosso ordenamento jurídico? As peculiaridades da TPA revelam a harmonização entre valores e princípios presentes em nosso ordenamento jurídico, com o prestígio dos ambientais, ou denotam meras inconstitucionalidades?

Este trabalho, de natureza qualitativa e com método de abordagem indutivo, foi realizado com base em vasta pesquisa bibliográfica e exploratória, com a utilização de livros, artigos científicos, legislações e consulta a recentes julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

1. REGIME JURÍDICO DAS TAXAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: BREVES LINHAS

As taxas estão presentes no art. 145, II e § 2º, da CF e nos arts. 77 a 80 do Código Tributário Nacional (CTN). Neste último caso, tais normas possuem caráter declaratório⁶, apenas esclarecendo o disposto pela Constituição Federal quanto à matéria.

Tal espécie tributária pode ser classificada como um tributo vinculado à atuação estatal, conforme as lições de Geraldo Ataliba⁷, pois tal atividade será encontrada no aspecto material de sua hipótese de incidência tributária. A atuação do Estado deverá estar direta e imediatamente referida ao sujeito passivo para que a exigência seja devida, visto que será imprescindível a existência desta referibilidade – a conexão direta entre a atuação estatal e o sujeito passivo – para que surja o nascimento da obrigação tributária, dando ensejo a exação pertencente à espécie taxa. A existência deste liame é uma de suas características.

Nesse sentido, o princípio informador da taxa é o da retributividade. Quer isto significar que o sujeito passivo arcará com a taxa, em vista da prestação específica recebida pelo Estado (efetiva), ou a sua mera disponibilidade – nos casos de serviços públicos obrigatórios. Em outras palavras, aquele que disponha da utilização potencial de determinada atividade estatal poderá ser sujeito passivo de certa taxa de serviço público.

Esse tributo comporta, conforme a Constituição Federal, duas modalidades de atuação estatal: poderá consistir num serviço público específico e divisível ou num ato de polícia administrativo. Impreterivelmente, tais atividades estatais deverão constar no campo

⁶ A respeito da função da lei complementar (art. 146 da CF), a corrente dicotômica possui uma interpretação sistemática, segundo a qual cabe a esta estabelecer normas gerais em matéria tributária, em caráter nacional, ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e ao dispor sobre conflitos de competência. Assim, não caberá inovação. Este é o nosso entendimento. Para a corrente tricotômica, a lei complementar assume um caráter constitutivo.

⁷ Geraldo Ataliba classifica os tributos em vinculados e não vinculados a uma atividade estatal (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 130).

da competência administrativa do ente político que está a exigir-la.

Por tal razão, na instituição de uma taxa há de se editar duas leis: a primeira, de cunho administrativo, que regulará o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço público; e a segunda, de natureza tributária, qualificando a atuação estatal e atribuindo-lhe o efeito de ensejar o nascimento da taxa, desde que ocorrido o fato impositivo. No Brasil, não há a possibilidade da exigência de taxa cuja hipótese de incidência seja a utilização de bens do domínio público – taxa de uso – ou pela utilização de obras públicas – taxa de obras.

Outra especificidade refere-se à base de cálculo da taxa, que deve representar o custo aproximado da atuação estatal prestada, independentemente de sua modalidade. O § 2º do art. 145 da CF e o art. 77 do CTN dispõem que é vedada a adoção, nas taxas, de base de cálculo pertencente aos impostos⁸.

As principais características das taxas são: 1. a presença de uma atividade estatal específica dirigida ao contribuinte; 2. a existência de um liame entre a atuação estatal e o sujeito passivo; 3. base de cálculo que represente o custo desta atuação estatal. Apenas com a presença concomitante dessas três características pode-se afirmar que a espécie do tributo em voga é taxa.

A taxa de serviço possui no aspecto material de sua hipótese de incidência tributária a prestação de serviço público⁹ específico e divisível. Repisa-se que o serviço deve estar diretamente relacionado ao sujeito passivo.

Para que um serviço público seja considerado específico¹⁰ (singular ou *uti singuli*) a atividade estatal deve ser *fruível* de forma individual pelo contribuinte. A divisibilidade exige a possibilidade de identificação do contribuinte, pois há de se avaliar a sua utilização, seja efetiva ou potencial.

A taxa poderá ser exigida pela prestação de serviço fruído, ou mesmo de serviços usufruados. Estes últimos, desde que a disponibilidade não seja difusa, mas direta e

⁸ Roque Antonio Carrazza acrescenta que é vedada a utilização de índices de tributação típicos dos impostos na fixação das bases de cálculo das taxas (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 464).

⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello define serviço público como “toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 717).

¹⁰ Misabel Abreu Machado Derzi define serviço público específico como “atividade que congrega meios materiais, pessoal e organização, mantida, regida e controlada pelo Estado, para satisfação de uma necessidade pública em regime de direito público” (*In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 879). Aliomar Baleeiro define o serviço específico como aquele que “possa ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade ou de sua utilidade, ou de necessidade pública, que o justificou: por exemplo, a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de fogo” (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 879).

imediatamente. Ainda, apenas quando o serviço colocado à disposição do contribuinte preceda a sua cobrança e seja de fruição compulsória¹¹. Não sendo de fruição compulsória, caberá a exação somente daquele que o utilizar.

Os serviços presentes na categoria constitucional direito de todos e dever do Estado não poderão ser alvo da cobrança de taxa, pois são serviços tidos como universais e gerais. Como exemplos, tem-se a saúde e a segurança, que são custeadas pela arrecadação advinda dos impostos, presente nos cofres públicos gerais. Único serviço que deve ser gratuito por força constitucional é o ensino público em escolas oficiais.

A segunda modalidade de taxa é a devida pelo exercício do poder de polícia¹² administrativo, referido diretamente ao contribuinte. Neste cerne, a hipótese de incidência tributária trará em seu aspecto material atividade ou diligência consubstanciada nos seguintes atos administrativos: licença, fiscalização, autorização, denegação, entre outros.

Alguns atos dos agentes públicos são apenas preparatórios aos atos administrativos que ensejam a taxa de polícia, como as vistorias e perícias, as avaliações, os cálculos e as estimativas. Portanto, não podem ser confundidos com estes.

Para que tal taxa seja devida, o seu desempenho deve ser efetivo, de forma concreta e específica. A mera potencialidade da atuação estatal não permite o surgimento da cobrança desse tributo. Porém, a taxa deve ser cobrada mesmo em situações em que o pedido do contribuinte é indeferido, visto que a máquina estatal foi movimentada – atos preparatórios foram executados – e necessita, assim, ser remunerada.

2. TAXAS AMBIENTAIS COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

Os entes políticos poderão instituir taxas voltadas à tutela do meio ambiente, em atendimento ao preceituado nos dispositivos constitucionais e em conformidade com o regime jurídico tributário próprio das taxas. Podemos afirmar que poderá tutelar o patrimônio genético do país (art. 225, § 1º, II, da CF), o meio ambiente cultural (art. 216 da CF), o artificial (por exemplo, art. 182 da CF), o do trabalho e o meio ambiente natural.

O que qualificará determinada taxa como ambiental¹³ será a vinculação da

¹¹ São serviços de utilização compulsória aqueles em cujo cerne esteja presente um valor constitucionalmente assegurado.

¹² Celso Antônio Bandeira de Mello aduz que, em sentido amplo, “a atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos designa-se ‘poder de polícia’” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 873). Tal limitação, embasada no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, é fundada em lei e possui o escopo de assegurar a ordem pública em prol do interesse coletivo.

¹³ No tocante ao tributo ambiental, Víctor Uckmar, professor emérito da Universidade de Gênova, afirma que “Ciò che caratterizza la qualifica ‘ambientale’ riferita ad un tributo è, pertanto, la relazione causale diretta che si instaura tra la c.d. ‘unità fisica’, che determina un impatto negativo – scientificamente dimostrato – sull’ecosistema, e il presupposto del tributo. La negatività dell’impatto deve concretarsi in un deterioramento o in una riduzione dell’offerta di beni ambientali fino ad allora fruibili” (UCKMAR, Víctor. La nuova dimensione del “tributo ambientale”

atuação estatal à proteção ambiental¹⁴. Porém, o regime jurídico próprio dessa espécie tributária não poderá ser desvirtuado.

Exemplificativamente, poderão ser instituídas taxas cujas hipóteses de incidência tragam a fiscalização, a concessão de licença de instalação ou licença para a operação com produtos potencialmente poluidores ou utilizadores de recursos ambientais, o serviço público de coleta de resíduos poluentes, etc.

3. A TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL (TPA) INSTITUÍDA PELO DISTRITO ESTADUAL DE FERNANDO DE NORONHA

3.1 Legislação

A Lei n. 10.403, de 29 de dezembro de 1989, instituiu a taxa de preservação ambiental (TPA) no Distrito Estadual de Fernando de Noronha, pertencente ao Estado de Pernambuco. Trouxe os dispositivos relativos à referida taxa nos artigos 83 a 90.

3.2 Competência

Em matéria de taxas, a competência¹⁵ é classificada como privativa. Ou seja,

e la sua compatibilitat con l'ordinamento italiano. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 357).

¹⁴ Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira aduzem que “no que se refere à utilização das taxas em razão e direcionadas aos chamados bens ambientais, temos que de fato se trata de tributação mais fácil de ser concretizada” (FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 86). Alejandro C. Altamirano assevera que as taxas aplicadas na seara ambiental têm sido analisadas sob duas perspectivas: por um lado como meio de responsabilização financeira ao contaminador; e, por outro, como forma de impor um peso econômico ao responsável pelo custo ecológico. Assevera que “Sin embargo, se ha juzgado que la relevancia de las tasas como instrumentos económicos para la protección ambiental es limitada” (ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano*. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 497). Pontua duas razões a sustentar esta afirmação: a necessidade de justificação específica à imposição do tributo e as dificuldades de implementação. No entanto, exemplifica algumas taxas utilizadas como instrumento à proteção ambiental: “enuncio las tasas por descarga de efluentes, tasas por tratamiento de efluentes industriales; tasas originadas en la contraprestación de servicios administrativos o registros, vinculados con la comercialización o uso de productos o residuos peligrosos; tasas por limpieza de calles y paseos públicos; tasa por mantenimiento del aire limpio; tasas por control de ruidos y vibraciones molestos; tasas por mantenimiento del paisaje, arquitectónico o natural deteriorados por carteles publicitarios, etc.” (ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano*. p. 498). Por outro lado, José Casalta Nabais aduz que “embora em abstracto nada impeça que tais tributos [ambientais] se apresentem quer como impostos quer como taxas, do que não há dúvidas é de que, em concreto, sobretudo por exigências de ordem prática ou imperativos de praticabilidade jurídica, os tributos ecológicos estão, por via de regra, condenados a materializar-se em impostos” (NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal*. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 430). Aponta o jurista português que a extrafiscalidade não se coaduna com a ideia de proporcionalidade exigida por esta figura tributária diante do benefício estatal recebido, embora estes sejam os tributos mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador. Ressalta-se que em Portugal há três tipos de taxas: as taxas devidas pela utilização do domínio público, as devidas pela prestação concreta de um serviço público e as devidas pela remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (as designadas “licenças”).

¹⁵ Luciano Amaro assevera que a competência tributária para instituir taxas municipais é privativa dos Municípios. Segundo o jurista, o mesmo ocorre com as contribuições de melhoria (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 120). Compartilhamos do mesmo entendimento, visto que tal competência tributária está atrelada à competência administrativa do ente político.

apenas o Estado-membro instituirá taxa relativa a serviço público específico e divisível ou ao exercício do poder de polícia estadual e assim por diante, ocorrendo a mesma relação no tocante aos demais entes políticos.

Embora todas as pessoas políticas possam instituir taxas, os entes políticos devem, necessariamente, deter a competência administrativa para tanto. Não basta apenas deter a competência tributária. A competência administrativa é exigência prévia.

Por essa razão, o art. 77 do CTN assim dispôs, acentuando que a competência tributária relativa à taxa reside no âmbito das atribuições do ente político. Este é o elemento central que legitima a instituição da taxa: a titularidade da função ou atribuição relacionada àquela atuação estatal.

Embora a competência seja comum quanto à determinada matéria, no tocante ao tributo em voga torna-se privativa, visto que tais atividades estatais são de titularidade exclusiva de determinado ente político em seu espaço territorial. Ou seja, determinado Estado-membro não poderá exigir taxa em decorrência de atividade estatal de competência administrativa de certo Município e por este realizada.

No caso em tela, a TPA foi instituída pelo Estado de Pernambuco, ente competente para tratar dos interesses do Estado, do qual o Distrito faz parte. A competência deve ser legislativa, bem como administrativa, a fim de que a execução do serviço público ou o exercício do poder de polícia administrativo sejam efetivados.

A Constituição Federal¹⁶ determinou competência comum em matéria ambiental, explicitando-a em seu art. 23, III, VI e VII. O Estado de Pernambuco editou a Lei Complementar n. 140, de 8 de dezembro de 2011, para tratar da matéria.

3.3 Hipótese de incidência tributária

Alguns artigos da lei instituidora trazem elementos que revelam a hipótese de incidência da taxa em voga.

Art. 83. Fica instituída a Taxa de Preservação Ambiental, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual. (...)

Art. 84. A Taxa de Preservação Ambiental tem como fato gerador, utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infraestrutura física implantada no Distrito

¹⁶ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) III – proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; (...) VI – proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII – preservar as florestas, a fauna e a flora; (...).

Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha. (...)

Art. 88. A receita proveniente da cobrança da Taxa de Preservação Ambiental deverá ser aplicada nas despesas realizadas pela Administração Geral na manutenção das condições gerais de acesso e preservação dos locais turísticos e dos ecossistemas naturais existentes no Arquipélago de Fernando de Noronha, bem como para a execução geral de obras e benfeitorias em benefício da população local e dos visitantes.

O núcleo da hipótese de incidência tributária, denominado aspecto material, deve revelar certa atividade estatal para que o tributo seja enquadrado na espécie taxa, seja serviço público específico e divisível ou poder de polícia administrativo. As suas características devem estar presentes.

Pelo texto legal, pode-se apurar que a taxa foi instituída pautada nos seguintes serviços: manutenção das condições ambientais e ecológicas; manutenção das condições gerais de acesso e preservação dos locais turísticos e dos ecossistemas naturais; e execução geral de obras e benfeitorias. Nesse sentido, trata-se da subespécie taxa de serviço público.

No entanto, todas as peculiaridades dessa subespécie devem estar em consonância com o tipo de serviço prestado para que a exação seja devida. Ou seja, o serviço público prestado deve ser específico e divisível, além de conter o liame direto com o contribuinte.

Para tanto, apenas o serviço público singular, de utilização e mensuração individual será legítimo. A sua utilização deve ser individualmente considerada.

Conclui-se, num primeiro olhar, que a TPA em tela carece da divisibilidade, visto que os serviços apontados em sua lei instituidora são todos *uti universi*, sem a condição necessária à apuração individual, sustentadora da sua cobrança. Dos serviços de manutenção das condições ambientais e ecológicas, manutenção das condições gerais de acesso e preservação dos locais turísticos e dos ecossistemas naturais, não há como se apurar a quota-parte de cada contribuinte.

Os serviços públicos voltados ao turismo não podem ser alvo de taxas, as denominadas taxas de turismo, exatamente devido à falta de divisibilidade. Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁷ aduz:

Os serviços turísticos não são específicos e divisíveis. Os serviços citados são indivisíveis e gerais. São serviços públicos de interesse geral de toda a coletividade, que se beneficia com o mesmo. O conforto da cidade, sua beleza, as festividades, etc., tudo isso é usufruído *uti universi*. (...)

¹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 197.

Portanto, os serviços públicos ligados ao Turismo (promoção e divulgação de bens turísticos, melhora do patrimônio turístico, etc.), diante da falta de sua divisibilidade, não podem ser custeados por taxa.

Por outro giro, pela prestação do serviço relativo à execução geral de obras e benfeitorias, igualmente o nosso ordenamento jurídico a rechaça: a denominada taxa de obra. Roque Antonio Carrazza¹⁸ leciona a respeito:

Outras modalidades de taxas, encontráveis no Direito Comparado, são inconstitucionais em nosso país. É o caso das taxas de uso, isto é, das taxas que têm por hipótese de incidência a utilização de bem pertencente ao domínio público, e das taxas de obras, vale dizer, das taxas que têm por hipótese de incidência a realização de obras públicas.

Apenas a contribuição de melhoria pode ser exigida dos contribuintes cujos imóveis sofreram valorização imobiliária decorrente de obra pública. As obras públicas realizadas em caráter geral não dão ensejo à cobrança de taxas, são custeadas com recursos provenientes dos cofres públicos gerais.

A incidência ocorrerá sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual, conforme o disposto no art. 83, modalidade de taxa decorrente do exercício de ato de polícia administrativo consistente na fiscalização, autorização de entrada e permanência de pessoas naquele território. Portanto, a taxa em apreço possui natureza híbrida.

O aspecto pessoal da hipótese de incidência é a qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária. Refere-se aos sujeitos ativo e passivo que a compõem: credor e devedor.

O sujeito ativo, no caso, é o Estado-membro de Pernambuco, cuja competência tributária abrange o Distrito Estadual denominado Arquipélago de Fernando de Noronha. Este ente detém a competência tributária e a competência administrativa.

O sujeito passivo, por sua vez, está descrito no § 1º do art. 83 da lei instituidora: todas as pessoas, não residentes ou domiciliadas no Arquipélago, que estejam de visita, de caráter turístico ou a serviço de empresas privadas. O § 2º do mesmo dispositivo elencou as isenções¹⁹.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 458.

¹⁹ Art. 83. (...) § 2º Não incidirá a Taxa de Preservação Ambiental relativamente ao trânsito e permanência de pessoas: a) que estejam a serviço da Administração Geral do Distrito Estadual de Fernando de Noronha ou de órgãos e entidades da administração direta ou indireta do Estado ou da União; b) que estejam em trânsito no Arquipélago de Fernando de Noronha a serviço de empresas de transporte aéreo ou marítimo, quando o tempo de permanência não for superior a 72 (setenta e duas) horas; c) que estejam realizando pesquisas e estudos de caráter científico sobre a fauna, a flora e os ecossistemas naturais do Arquipélago, quando vinculados ou apoiados por instituições de ensino ou pesquisa; d) que estejam na região do Arquipélago de Fernando de Noronha a título

O aspecto temporal, inserido no art. 85, aponta três momentos possíveis: 1. antecipadamente (por ocasião do embarque quando o visitante acessar a ilha através de transporte aéreo); 2. no momento do desembarque (no terminal aéreo ou marítimo do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, quando a TPA não houver sido recolhida antecipadamente); e 3. no momento do embarque de retorno ao continente (relativamente ao período excedente não previsto quando do recolhimento antecipado ou do recolhimento no desembarque). Ou seja, no acesso ao Arquipélago ou retorno ao continente.

Teceremos em tópico seguinte nossas considerações sobre a base de cálculo da taxa em apreço.

3.4 Da análise

3.4.1 *Direito de liberdade de locomoção e o princípio da vedação à limitação ao tráfego de pessoas ou bens*

A lei instituidora determinou a incidência da taxa em tela sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual (art. 83), calculada em termos proporcionais ao tempo de permanência²⁰ do contribuinte no Arquipélago. Ainda, possibilitando a cobrança sobre os dias de permanência excedentes de forma progressiva, e em dobro quando não agendada e autorizada²¹.

Conforme o parágrafo único do art. 87, o turista deverá observar as regras específicas de trânsito e permanência estabelecidas em lei específica. À administração geral

de visita a parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau, residentes no Distrito Estadual, quando o tempo de permanência não for superior a 10 (dez) dias.

²⁰ Art. 83. (...) § 1º A Taxa de Preservação Ambiental será cobrada a todas as pessoas, não residentes ou domiciliadas no arquipélago, que estejam de visita, de caráter turístico ou a serviço de empresas privadas, e calculada em termos proporcionais ao tempo de permanência no Distrito Estadual de Fernando de Noronha.

²¹ Art. 86. A base de cálculo da Taxa de Preservação Ambiental será obtida em razão dos dias de permanência do visitante ou turista no Distrito Estadual de Fernando de Noronha, de acordo com os seguintes critérios: I – para cada dia de permanência incidirá o valor correspondente a R\$ 64,25 (sessenta e quatro reais e vinte e cinco centavos), até o limite máximo de 10 (dez) dias; II – do quinto ao décimo dia de permanência, incidirá o valor da diária referida no inciso I, deduzidos os valores a seguir indicados: a) quinto dia: R\$ 5,14 (cinco reais e quatorze centavos); b) sexto dia: R\$ 23,13 (vinte e três reais e treze centavos); c) sétimo dia: R\$ 41,12 (quarenta e um reais e doze centavos); (Acrescida pelo art. 1º da Lei n. 15.682, de 16 de dezembro de 2015, a partir de 1º de abril de 2016.) d) oitavo dia: R\$ 59,11 (cinquenta e nove reais e onze centavos); e) nono dia: R\$ 77,10 (setenta e sete reais e dez centavos); e f) décimo dia: R\$ 95,09 (noventa e cinco reais e nove centavos); III – para cada dia excedente a partir do décimo primeiro dia, incidirá o valor da diária referida no inciso I, acrescido, progressiva e cumulativamente, de mais R\$ 12,85 (doze reais e oitenta e cinco centavos), por cada dia excedente; e IV – a atualização dos valores previstos nos incisos I a III deve ser realizada anualmente, com base na variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ou outro que vier a substituí-lo, observando-se: a) a mencionada variação será aquela verificada no período do mês de dezembro de cada exercício ao mês de novembro seguinte; b) a atualização obtida na forma prevista neste inciso somente terá vigência a partir de janeiro do exercício subsequente ao período indicado na alínea a; e, c) para os efeitos do disposto na alínea a, o primeiro período a ser considerado será de dezembro de 2015 a novembro de 2016. Parágrafo único. O valor da Taxa de Preservação Ambiental, que se referir aos dias excedentes ao período inicialmente previsto será cobrado em dobro quando a permanência do visitante ou turista no Arquipélago de Fernando de Noronha não estiver devida e previamente agendada e autorizada pela Administração Geral.

cabe fiscalizar o fluxo de entrada e saída de visitantes e turistas e verificar o correto recolhimento da TPA (art. 89).

Diante desses dispositivos, verifica-se que há uma restrição ao direito de locomoção, que constitui o cerne da liberdade da pessoa física²². De fato, o art. 5º, XV, da CF dispõe que é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens.

Tal preceito abrange a liberdade de locomoção ou ambulatória, dentro do território nacional, assim como o direito de ir e vir, ultrapassando as suas fronteiras. Interessamos a liberdade de locomoção no território nacional, que apenas pode ser restringida por lei quando em tempos de guerra.

Portanto, em tempos de paz, tanto o direito de ir e vir como o direito de ficar e permanecer não podem ser controlados, pois as pessoas não de dirigir as suas atividades e o seu tempo com liberdade. Toda norma restritiva utilizada sem critério quando voltada à ofensa a esse direito será inconstitucional. Por essa razão, a própria Constituição Federal aponta o *habeas corpus* como o remédio constitucional assecuratório desse direito.

Na seara do direito tributário, por sua vez, há o princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens, que veda o estabelecimento de limitações a esse tráfego por meio de tributos intermunicipais ou interestaduais, exceção feita aos pedágios instalados nas rodovias conservadas pelo poder público.

No entanto, a Constituição Federal prestigia em diversos dispositivos a proteção ao meio ambiente, que atinge diretamente a saúde e a vida das pessoas. Embora a TPA tribute a entrada e permanência das pessoas no território do Distrito Estadual, cerceando direito fundamental e ofendendo princípio constitucional tributário, os valores constitucionalmente consagrados e os princípios basilares não de ser harmonizados.

O princípio da precaução determina a tomada de medidas antecipatórias diante de potencial risco de dano ambiental, que, por vezes, se torna irreversível. Isso, com vistas à qualidade de vida das presentes e futuras gerações, bem como a perpetuidade da natureza.

O princípio do poluidor-pagador, nesse cenário, andarão ao lado do princípio da precaução, pois arcará o poluidor com os custos das medidas de precaução. Ou seja, os potenciais poluidores devem assumir os custos das despesas que o Estado demandará, relacionadas à prevenção e precaução dos riscos ambientais.

Está-se, assim, diante dos princípios da liberdade de locomoção, da proibição à limitação ao tráfego de pessoas ou bens, do poluidor-pagador e da precaução. Temos este último a reclamar a restrição de entrada de pessoas na ilha, limitando a liberdade de

²² SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 239.

locomoção e o livre tráfego de pessoas por meio da tributação.

Entende-se que, na colisão entre princípios constitucionais, deve-se realizar uma harmonização, segundo um juízo de proporcionalidade, a fim de manter a unidade da Constituição. Assim, a antinomia é eliminada com a interpretação, conforme a Constituição Federal, com a preservação e concretização de bens, valores e normas ali presentes, sem a eliminação total de quaisquer destes, visto que são juridicamente protegidos.

Não há como ser diferente, uma vez que cada princípio constitucional traduz certo valor relacionado a direito fundamental. A nosso ver, descabe a aplicação do princípio da ponderação²³, em que se formula um juízo comparativo entre os princípios, embasado em uma hierarquia axiológica, para, a seguir, realizar a opção entre os envolvidos, ou seja, atribui-se um peso maior a um deles, que prevalecerá sobre o outro, afastando-o.

Certamente que há, na aplicação do princípio da ponderação, a presença de uma carga subjetiva e discricionária que poderá ser desastrosa. Eros Roberto Grau acrescenta ao perigo da ponderação²⁴ a esterilização do caráter normativo dos princípios:

Daí que os juízos de ponderação entre princípios de direito supõem deles tenha sido extirpado o caráter de norma jurídica. Pretendo afirmar, com isto, que princípios de direito – lembre-se que estou sempre a referir regras jurídicas – não podem ser ponderados entre si. Apenas valores podem ser submetidos a essa operação. Dizendo-o de outro modo: a ponderação entre eles esteriliza o caráter jurídico-normativo que os definiria como norma jurídica. Curiosamente, a doutrina afirma que os princípios são normas, mas, quando em conflito uns com os outros, deixariam de sê-lo; funcionariam, então, como valores. A doutrina tropeça em si mesma ao admitir que os princípios, embora sejam normas jurídicas, não são normas jurídicas...

Por essas razões, entende-se que a harmonização entre os princípios colidentes é o que deve vicejar. No caso em apreço, os princípios da liberdade de locomoção e o da vedação à limitação ao tráfego de pessoas e bens convivem em harmonia com os princípios ambientais da precaução e do poluidor-pagador.

Nesse cerne, a incidência da TPA diante da entrada de pessoas no Arquipélago vem de forma *sui generis* possibilitar a divisibilidade necessária à caracterização do tributo na modalidade taxa. Acaba por fornecer o liame imprescindível: a referibilidade ao contribuinte.

²³ Humberto Ávila, por outro lado, entende que a ponderação é direcionada pela concordância prática ou harmonização (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 187). Esta última preceitua o dever de realização máxima de valores que se imbricam.

²⁴ Aduz Eros Roberto Grau que inexistente no sistema jurídico qualquer regra a orientar os juízes na solução de conflito entre os princípios e que a subjetividade que impera na escolha de qual princípio deve prevalecer é determinada pela pré-compreensão de cada juiz, de acordo com ideologia ou certa posição jurídico-teórica, em uma espécie de “voo cego” (GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 117).

3.4.2 Tributação pela utilização de bem público

Os bens públicos são aqueles pertencentes às pessoas jurídicas de direito público, ou seja, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, sendo que os de uso comum cabem a todos, de forma indistinta. São as ruas, os mares, as praças, as estradas, entre outros.

No ordenamento jurídico brasileiro é descabida a cobrança de taxa de uso²⁵, ou seja, nenhuma taxa indicará no núcleo da hipótese de incidência tributária a utilização de bem pertencente ao domínio público. Entretanto, o art. 86 da lei instituidora da TPA aponta que o seu fato gerador é a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infraestrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha.

A infraestrutura física implantada no Distrito Estadual está a se referir a toda base física necessária, concernente às características do espaço físico existente na localidade, como ruas, iluminação pública, saneamento básico, segurança pública, serviços de saúde pública, etc. Nesse sentido, está a se referir a princípio intributável por pertencer ao domínio público, do Estado-membro de Pernambuco.

Em regra, o acesso e a fruição ao patrimônio natural e histórico são intributáveis, inclusive quanto à sua conservação física²⁶. Trata-se de matéria reservada ao direito cultural reconhecido pela Constituição Federal: o direito de acesso às fontes de cultura nacional, constante em seu art. 215, consubstanciado num direito-dever do Estado.

Assim, apresentaria preceito que, embora seja aceito em ordenamentos jurídicos alienígenas, vem em sentido contrário ao ordenamento pátrio. Portanto, o dispositivo padeceria de inconstitucionalidade, pois a Constituição Federal apenas aponta duas subespécies de taxas: a taxa de serviço público específico e divisível e a taxa de polícia administrativa.

No entanto, no presente caso não se está a tributar a entrada no Arquipélago pelo seu simples acesso ou utilização. Antes, tributa-se para carrear recursos que serão direcionados ao custeio de serviços públicos relacionados à preservação e recuperação ambiental.

A lei em tela não descreve os serviços públicos a serem prestados, limitando-se

²⁵ Alejandro C. Altamirano assevera que “De la misma forma que las tasas administrativas, las tasas de uso representan el costo por un concreto y mensurable servicio del Estado y pueden internalizar el costo ecológico futuro y moderar el comportamiento de los agentes contaminadores. En principio esta clase de tasas tienen una función redistributiva ventajosa ya que el costo del servicio o la ventaja que confiere al usuario puede servir de base para calcular la tasa. Varios países han impuesto tasas de uso en relación con el vertido de efluentes líquidos y sólidos” (ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano, p. 499-500).

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 458.

apenas a apontar genericamente que a taxa será exigida em virtude da utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infraestrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha, sendo destinada à manutenção das condições ambientais e ecológicas, bem como à manutenção das condições gerais de acesso e preservação dos locais turísticos e dos ecossistemas naturais. Assim, não especifica os serviços a serem realizados, o que, a nosso ver, configura inconstitucionalidade.

3.4.3 Base de cálculo e a apuração do valor das taxas

3.4.3.1 Base de cálculo

O regime jurídico das taxas exige que os seus valores sejam aproximados ao custo do serviço²⁷. Isso porque o princípio informador das taxas é o da retributividade.

As taxas devem remunerar os serviços públicos específicos e divisíveis voltados ao contribuinte, bem como o exercício do poder de polícia que tenha conexão com este. Assim, a contraprestação existente é necessária e inegável. Apresenta caráter sinalagmático. Isso porque o sujeito passivo provocou certa despesa ao Estado ao receber o serviço público ou a diligência relacionada ao poder de polícia. Qualquer dissonância com esse modelo faz com que o tributo seja qualquer outro que não a taxa.

Tal caráter sinalagmático vem a ser revelado na base de cálculo da taxa, pois deve mensurar o custo da atuação do Estado, proporcionalmente a cada contribuinte. Há de existir uma equivalência entre o custo real do serviço e o valor exigido do contribuinte.

Evidentemente, não será um valor exato, mas eventual onerosidade excessiva a transformará num tributo com efeito de confisco. Será descabida a cobrança a maior, o que leva ao enriquecimento indevido por parte do Estado.

Entende-se que a lei instituidora deverá esclarecer exatamente no que consiste o serviço público relativo à taxa em voga. Tal dado será imprescindível à apuração do valor, ainda que aproximado.

²⁷ Pedro M. Herrera Molina, jurista espanhol, aduz que “En principio, esta categoría tributaria podría parecer inadecuada como instrumento para una finalidad incentivadora, pues su cuantificación responde al principio de equivalencia o provocación de costes. No obstante, puede incorporar una finalidad de ordenamiento, como ha reconocido la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 7 de noviembre de 1995. Es más, en realidad la proyección del principio ‘quien contamina, paga’ sobre el derecho tributario viene a coincidir con el principio de provocación de costes propio de las tasas (y, en cierta medida, de las contribuciones especiales), con la única peculiaridad de que han de tenerse en cuenta no sólo los costes inmediatos para la Administración, sino los costes externos ocasionados por la actividad contaminante. Si el importe de las tasas se calcula con arreglo a este criterio, el principio de equivalencia sería suficiente para que las tasas desempeñaran una finalidad de incentivo” (HERRERA MOLINA, Pedro M. *La protección tributaria del medio ambiente en España*. In: STERLING, Ana Yábar (dir.). **La protección fiscal del medio ambiente**: aspectos económicos y jurídicos. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 269).

3.4.3.2 Apuração em razão dos dias de permanência, com a utilização de deduções e progressividade

Os artigos 83 e 86 da lei instituidora apresentam a maneira de apuração do valor do tributo: de forma proporcional aos dias de permanência no Arquipélago até o décimo dia, porém com deduções progressivas do quinto ao décimo dia. A partir do décimo primeiro dia, sobre o valor da diária acrescido é aplicado cumulativamente mais R\$ 12,85 (doze reais e oitenta e cinco centavos), por cada dia excedente.

Verifica-se a finalidade extrafiscal do tributo, na medida em que, pela onerosidade apresentada, desestimula o contribuinte a ali permanecer por muitos dias, reservando a localidade aos residentes, e aos turistas apenas de forma esporádica e por breves períodos. Isto com o nítido objetivo de preservação ambiental, diante do aumento de poluição ocasionada por um número maior de pessoas na ilha.

Na taxa ambiental, além do princípio da retributividade, há de se levar em conta o do poluidor-pagador, que autoriza exigir maior taxa daquele que gera mais serviços na seara ambiental. José Marcos Domingues de Oliveira²⁸, abordando esse tema, assevera:

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

Por essa razão, é necessário compatibilizar os princípios em voga, acrescentando ao regime jurídico da taxa de serviço público específico e divisível o perfil ambiental, através de seus princípios norteadores. O sistema tributário autoriza o manejo das técnicas de seletividade e progressividade²⁹ aos tributos, o que, inclusive, é esperado naqueles em que a função extrafiscal é revelada.

O parágrafo único do art. 86 prevê a cobrança em dobro quando a permanência do visitante ou turista não estiver devida e previamente agendada e autorizada pela administração geral do Arquipélago. Demonstra, novamente, o atendimento do princípio da precaução, que busca a diminuição dos riscos de dano ao meio ambiente, por meio do

²⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 294.

²⁹ A graduação no valor das taxas é admitida na doutrina e na Suprema Corte da Argentina há vários anos, seja pela vantagem que o obrigado obtém, seja pelo custo do serviço em relação a cada contribuinte ou conforme a capacidade contributiva do obrigado. Segundo Héctor Villegas em comentário à evolução da teoria da graduação, a relação “custo-importância” não pode se constituir numa equivalência matemática: “O que deve existir, sim, é uma prudente, razoável e discreta proporcionalidade entre ambos os termos” (VILLEGAS, Héctor. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 26).

controle e fiscalização administrativos.

4. ALGUMAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) SOBRE A MATÉRIA

4.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.480/RJ

A ADI n. 5.480/RJ³⁰ teve como pontos de discussão a competência tributária legislativa dos Estados-membros para a instituição da taxa ambiental e a base de cálculo apontada pela sua lei instituidora – Lei n. 7.182, de 29 de dezembro de 2015, do Estado do Rio de Janeiro – denominada taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás (TFPG). Além desses pontos, objeto deste estudo, houve o debate a respeito da legitimidade ativa da Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás (ABDIB).

O ministro relator, em seu voto, iniciou mencionando que a competência regulatória (setorial) da União, no tocante à fruição econômica do petróleo e do gás natural é ampla e não descarta a função ambiental, porém os demais entes federativos não estão alheios aos frutos dessa atividade ou eximidos do controle sobre as consequências dessa exploração. Tais fontes constituem bens ambientais, cujas riquezas são compartilhadas entre os entes políticos, razão pela qual há distribuição de dividendos através da participação no resultado da exploração ou compensação dessa decorrente, conforme o art. 20, § 1º, da CF.

Trouxe à baila a competência comum de tais entes, no que se refere ao registro, acompanhamento e fiscalização de concessão de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios (art. 23, XI, da CF), bem como a proteção e preservação ambiental (art. 23, VII, da CF). Ainda, a competência concorrente da União, do Distrito Federal e dos Estados-membros para dispor sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição (art. 24, VI, da CF).

Ressaltou o direito tributário ambiental como ferramenta hábil a auxiliar tais controles e proteções, e em especial a espécie taxa, voltada à proteção ambiental, cuja instituição vem a ressarcir os cofres públicos diante do exercício de atos de fiscalização de atividades potencialmente degradantes em termos ambientais. Ponderou, apoiado em precedente da Segunda Turma, que não há, necessariamente, a caracterização de bitributação quando entes políticos diversos instituem duas taxas de preservação ambiental, visto que as atuações estatais específicas têm fatos geradores e alcances diversos, e, por não serem mutuamente exclusivas, não se sobrepõem.

No tocante à efetividade do exercício do poder de polícia ambiental, a premissa

³⁰ STF, Pleno, ADI n. 5.480/RJ, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 20.04.2020. Disponível em: <https://bit.ly/378g3bm>. Acesso em: 6 mar. 2022.

assentada é a de que o seu elemento principal a ser aferido é a existência de órgão administrativo que possua competência para tanto. Apontou que não há a necessidade do detalhamento de cada ato implicado no controle da atividade ambiental, visto que tal espécie tributária não se prende a um modelo de tipicidade fechada.

No que concerne à base de cálculo da taxa ambiental, explanou sobre a sua natureza contraprestacional e a necessidade da existência de uma lógica razoável com os custos suportados pelo Estado no exercício da fiscalização, ressaltando que a essa espécie de tributo é possível aplicar a noção adequada de capacidade contributiva, sendo legítimo que o Estado se subsidie do conhecimento de certa realidade do contribuinte, mesmo as que possuem conotação econômica, quando este fator puder indicar uma atividade de fiscalização. Nesse ponto, ressaltou a Súmula Vinculante 29, que permite a adoção no cálculo do valor das taxas de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, sendo vedada a integral identidade entre elas.

No entanto, indicou a importância da proporcionalidade na utilização desse critério mensurador, visto que a aplicação do referido princípio às taxas não pode fazer com que o valor a estas atinentes se desvincule do custo das atividades, desencadeando a confiscatoriedade. Isso porque tal desproporcionalidade revela caráter meramente arrecadatário.

4.2 Recurso Extraordinário (RE) n. 1.160.175-AgR/SC

Em 11 de novembro de 2019, no RE n. 1.160.175-AgR/SC³¹, tendo como relatora a Ministra Cármen Lúcia, alguns pontos foram debatidos a respeito da taxa de preservação ambiental (TPA) instituída no Município de Bombinhas (SC). Entre os principais, temos a vedação à limitação ao tráfego de pessoas e bens, a ofensa ao princípio da isonomia e a conformidade à espécie tributária.

No que concerne à vedação à limitação ao tráfego de pessoas e bens, o STF não vislumbrou qualquer ofensa, sob a alegação de que a cobrança da exação não decorreria da mera transposição de divisas, mas das atividades estatais voltadas à tutela do patrimônio ambiental. Concluiu, diante da necessidade das ações decorrentes do exercício do poder de polícia administrativo e da prestação de serviços específicos e divisíveis voltados a esta, que o princípio em voga estaria sendo obedecido, assim como o da isonomia, este o pautando na razoabilidade.

Segundo a decisão, não haveria o desvirtuamento da espécie tributária. Apresentou julgado anterior em que proferiu expressamente que o reflexo ecológico não

³¹ STF, 2ª T., RE n. 1.160.175-AgR/SC, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 11.11.2019. Disponível em: <https://bit.ly/3KkyTdl>. Acesso em: 6 mar. 2022.

desnatura a raiz fundadora da instituição da taxa. O exercício do poder de polícia estaria voltado à proteção, preservação e conservação do meio ambiente, sendo exercido em benefício da coletividade.

Ao discutir a regularidade do exercício do poder de polícia, trouxe à baila trecho do RE n. 588.322, julgado em 2010, assentando novamente a indispensabilidade de comprovação do efetivo exercício do poder de polícia, suprido pela existência do órgão administrativo e de seus instrumentos, elementos admitidos para inferi-la.

Ressaltou a especificidade da questão ambiental como ponto da maior relevância a justificar a instituição da taxa ambiental, devido à indispensável necessidade de preservação ambiental diante do crescente fluxo de turistas. Tal aumento, segundo a decisão, permitiria a possibilidade de cobrança sazonal de taxas ambientais, assim como isenção voltada aos moradores e prestadores de serviços.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

PA taxa de preservação ambiental (TPA) instituída no Arquipélago de Fernando de Noronha revela a extrafiscalidade através do manejo de tributo voltado a tutelar o meio ambiente. Possui natureza híbrida, comportando atividades estatais consubstanciadas em serviço público específico e divisível, e outras, caracterizadas como exercício do poder de polícia administrativo (art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN).

Pecou a lei instituidora ao apresentar de forma genérica os serviços a ensejarem a incidência da taxa. Revela, nesse ponto, inconstitucionalidade. Além disso, é direito do contribuinte a informação a respeito dos serviços custeados pela taxa. A taxa deve revelar o custo aproximado do serviço público, em obediência ao princípio da retributividade.

Inconstitucional, ainda, o apontamento de obras e benfeitorias como serviços públicos a ensejar a tributação por meio da taxa. A execução de tais serviços apenas poderá justificar a tributação via contribuição de melhoria, nas hipóteses de valorização do imóvel do contribuinte, em razão de execução de obra pública.

No caso da TPA, surgiu o conflito entre o princípio constitucional da liberdade de locomoção e o princípio constitucional tributário da vedação à limitação ao tráfego de pessoas ou bens e os princípios constitucionais ambientais. Concluímos, pela aplicação do princípio da harmonização ou concordância prática, que preserva a unidade da Constituição. Assim, os princípios devem conviver em harmonia. Haverá a entrada restrita de pessoas e a tributação pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, e o exercício do poder de polícia, com vistas à preservação do meio ambiente.

Nesse sentido, admite-se a incidência da taxa sobre o trânsito e permanência de pessoas no Arquipélago, de forma proporcional aos dias de estadia do visitante e com a

utilização de deduções e progressividade, com razoabilidade. Ao princípio da retributividade é associado o do poluidor-pagador.

A taxa, nesse caso, é utilizada em seu viés extrafiscal, com o intuito de restringir o acesso às pessoas e desincentivá-las a permanecer na localidade durante longo período, vindo a causar maior quantidade de poluentes. Este é o resultado da compatibilização entre princípios, sendo os ambientais, primordialmente, o da precaução e o do poluidor-pagador.

Nesse ponto e na trilha dos julgados de nossos tribunais, temos que o direito tributário é instrumento hábil voltado à proteção do meio ambiente, sendo a espécie taxa importante ferramenta em qualquer de suas modalidades, instituída pelos entes políticos diante de sua competência legislativa e administrativa, não havendo, necessariamente, a caracterização de bitributação diante da instituição por mais de um desses.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 445-525.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

HERRERA MOLINA, Pedro M. La protección tributaria del medio ambiente en España. *In*: STERLING, Ana Yábar (dir.). **La protección fiscal del medio ambiente**: aspectos económicos y jurídicos. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 269-272.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 412-444.

NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**: curso completo. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

STERLING, Ana Yábar (dir.). **La protección fiscal del medio ambiente**: aspectos económicos y jurídicos. Madri: Marcial Pons, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

UCKMAR, Victor. La nuova dimensione del “tributo ambientale” e la sua compatibilità con l’ordinamento italiano. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 355-384.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

INFORMAÇÕES DO AUTOR

Giancarla Coelho Naccarati Marcon

Doutora em Direito na linha de pesquisa: Efetividade do Direito Público e Limitações da Intervenção Estatal pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC) (2021) Contato: gian.marcon@mmarcon.com.br.

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP. Diretora-adjunta da Faculdade de Direito da PUC-SP. Coordenadora da cadeira de Direito Tributário junto ao Departamento IV – das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais da Faculdade de Direito da PUC-SP. Juíza contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Advogada em São Paulo (SP), Brasil. Contato: julcira@hotmail.com

COMO CITAR

MARCON, Giancarla Coelho Naccarati; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. A taxa de preservação ambiental instituída no distrito de Fernando de Noronha: harmonização entre princípios ou inconstitucionalidade. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí (SC), v. 29, n. 2, p. 374-397, 2024. DOI: 10.14210/nej.v29n1.p.421-443.

Recebido em: 28 de out. de 2022

Aprovado em: 23 de nov. de 2023