

O CIN QUENTE NÁRIO

do código
tributário nacional

CAPÍTULO 1

Sentido e alcance do art. 112 do CTN

Luziana Guedes Ferreira

Hugo de Brito Machado Segundo

Gustavo Lanna Murici

Incapacidade de bens, penhora e tutela de evidência do crédito tributário
Raphael Silva Rodrigues [Orgs.]

Marcos Henrique Gonçalves

CAPÍTULO 2

v.2

Legislação sobre a transmissão patrimonial entre pessoas físicas
morte entre pessoas físicas no Brasil, imposto de renda sobre
a renda do capital (IRCC) e/ou imposto sobre transmissão de
bens ou doação (ICD/ITB/ITCD/ITD)

Marcos Henrique Lima Braga da Cunha

CAPÍTULO 3

A legislação tributária e os procedimentos judiciais
dos arts. 95 e 100 do CTN

Alcindo Hugo da Cunha Ferreira

Ricardo Rodrigues Soárez



D'PLÁCIDO
EDITORA

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Comentários ao Código de Processo Civil – Novo CPC*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

NUNES, Dierle; PEDRON, Flávio; BAHIA, Alexandre. Precedentes e a busca de uma decisão correta. In: THEODORO JÚNIOR, Humberto. (coord.). *Processo civil brasileiro: novos rumos a partir do CPC/15 – Atualizado de acordo com a Lei 13.256/2016*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

ROSOITO, Francisco. *Teoria dos precedentes judiciais: racionalidade da tutela jurisdicional*. Curitiba: Juruá, 2012.

TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatcky, 1976.

Taxa:

Uma espécie tributária em plena crise de identidade

Marciano Seabra de Godoi¹

5.1. Introdução

O presente estudo tem por objetivo comparar o conceito de taxa tal como ressai da Constituição e do Código Tributário Nacional com o uso efetivo dessa figura tributária que os entes federativos – principalmente os que se encontram em crise e precisam sanear suas finanças – vêm atualmente fazendo. A hipótese que se procurará colocar à prova é que há cada vez mais um hiato entre a taxa que se descreve nos manuais e cursos de direito tributário e a taxa que se cria diuturnamente pelos entes federativos, especialmente os Estados, que recentemente descobriram o filão arrecadatório das taxas de controle, monitoramento e fiscalização de atividades extremamente rentáveis do ponto de vista tributário (mineração, produção de petróleo, energia elétrica).

O tema estudado no artigo é extremamente atual e relevante², tendo sido levado por diversas vezes, nos últimos anos, à apreciação do

¹ Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidad Complutense de Madrid (UCM). Professor de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (cursos de graduação em Direito, mestrado e doutorado em Direito Público). Vice-presidente do Instituto de Estudos Fiscais - IEFi. Advogado.

² Cf. FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? *Revista de Direito Administrativo*, vol. 261, set-dez/2012, p.147-177 e ROCHA, Bruna R. Estanislau. *A descaracterização das taxas de fiscalização e os riscos decorrentes da omissão do estado na prática de atos fiscalizatórios* (Tese Vencedora do Prêmio Sacha Calmon no XX Congresso de Direito Internacional da ABRADT em 2016). Belo Horizonte: Fórum (No prelo).

Supremo Tribunal Federal, que, não obstante, decidiu permanecer silente e assim abrir as vias para uma espécie de autocomposição entre as partes interessadas. Com a promulgação da Emenda Constitucional 93/2016, o tema ganha ainda mais importância, visto que, conforme se sustenta no artigo, trata-se de uma tentativa de legitimar constitucionalmente a prática, já em curso há alguns anos, de arrecadar com as taxas muito mais recursos do que aqueles efetivamente utilizados nas atividades estatais que constituem o seu fato gerador.

5.2. Identidade jurídica da taxa: o que a distingue como uma espécie tributária

A noção econômica de taxa como um tributo distinto do imposto é muito antiga. Essa ideia já era explicada e justificada, por exemplo, por Adam Smith, no século XVIII, em sua célebre obra *A Riqueza das Nações*³. O raciocínio discorre assim: quando o Estado realiza atividades que beneficiam economicamente algumas pessoas determinadas (prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, tais como o serviço de coleta e destinação ambientalmente adequada de resíduos sólidos), ou quando o Estado fiscaliza (para garantia da ordem pública, da segurança, da saúde pública) determinadas atividades privadas (como o poder de polícia exercido na atividade de licenciamento de veículos automotores), não é justo que os recursos gastos com essas atividades sejam suportados por todos os contribuintes. Esses gastos devem ser suportados somente pelas pessoas para quem o Estado presta os serviços, ou pelas pessoas em relação às quais o Estado exerce sua fiscalização ou poder de polícia.

Essa antiga ideia de justiça econômica, quando transposta para o plano técnico-jurídico, tem basicamente duas consequências (conforme determinam o art. 145 da CF e os arts. 77 a 80 do CTN)⁴:

- 1.^a consequência, no plano do fato gerador: para que se possa cobrar uma taxa, é necessário que o Estado preste um serviço público divisível (que possa ser mensurado em unidades autônomas) dirigido especificamente ao contribuinte da taxa, ou pelo menos que coloque à disposição do contribuinte esse serviço público⁵. Em se tratando de fiscalização, de exercício do poder de polícia⁶, é necessário que o Estado tenha competência administrativa para realizar a fiscalização e que essa seja efetivamente realizada por órgãos em efetivo e regular funcionamento⁷;
- 2.^a consequência, no plano da base de cálculo ou da quantificação da taxa⁸: deve haver uma proporção razoável entre o valor da taxa e o custo estatal incorrido na prestação do serviço ou no exercício do poder de polícia. Não se exige uma identidade, uma coincidência exata entre o valor arrecadado e os custos estatais; exige-se somente uma proporção razoável entre as duas grandezas⁹. Isso explica o fato de que a taxa não é, por sua própria natureza, um tributo que provoca aumento de arrecadação líquida para os cofres públicos, pois

³ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Taxa de serviço. *Revista de Direito Tributário*, n. 9/10, São Paulo, 1979, pp.25-31.

⁴ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Taxa de polícia – serviço público e exploração de atividade econômica – regime tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, São Paulo, 1991, p.68-81; e BRITO, Edvaldo. Taxas em razão do exercício do poder de polícia. *Revista de Direito Tributário*, n.º 7/8, São Paulo, 1979, p.232.260.

⁵ Rafael Frattari afirma com razão que a jurisprudência do STF, ao permitir a cobrança de taxas de fiscalização mesmo de contribuintes que não tenham sido efetivamente fiscalizados, bastando que exista um órgão fiscalizatório em funcionamento, acabou contribuindo para criar o seguinte problema: “a partir de então os entes políticos estão livres para instituírem taxas, bastando, para tanto, criar, ainda que apenas formalmente, um setor ou órgão de fiscalização, o que em muitos municípios significa apenas uma lei municipal e uma placa em alguma sala da prefeitura, nada mais” - FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? *Revista de Direito Administrativo*, vol. 261, set-dez/2012, p.173.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 37, São Paulo, 1998, pp.118-143.

⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Taxas. In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.) *Sistema tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, p.334-356.

³ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p.90-100.

⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. Taxas e preços no novo texto constitucional. *Revista de Direito Tributário*, vol.13, n.47, São Paulo, 1989, pp.142-154; CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de melhoria e taxas no direito brasileiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999; ICHIARA, Yoshiaki. Taxas no sistema tributário brasileiro. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 25, São Paulo, 1998, pp.175-184; JANCZESKI, Celio Armando. *Taxas: doutrina e jurisprudência*. Curitiba: Juruá, 1999; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

à receita arrecadada com a taxa se contrapõe uma despesa, de similar magnitude, relacionada aos gastos incorridos com as atividades estatais que constituem o seu fato gerador¹⁰.

Se essa segunda consequência não é respeitada pelo legislador, tem-se uma situação anômala, em que o valor arrecadado com a taxa é muito superior ao valor aproximado do custo das atividades estatais que justificam a cobrança do tributo e, sendo assim, a taxa passa a funcionar como um instrumento de aumento de arrecadação tributária líquida, desnaturando sua identidade jurídica.

As diferenças entre a figura da taxa e a figura do imposto são, portanto, nítidas: ao contrário da taxa, o fato gerador do imposto é uma atividade de cunho econômico realizada pelo contribuinte (e não pelo Estado), daí sua base de cálculo ser uma medida daquela atividade econômica. No imposto, a incidência do tributo não está condicionada a nenhuma atividade estatal específica relacionada ao contribuinte. Exatamente por isso, o valor arrecadado com o imposto se destina ao custeio dos diversos tipos de gastos públicos. A Constituição pode determinar – e de fato determina – que parcelas da arrecadação dos impostos sejam vinculadas a determinados gastos – como gastos com educação e saúde, ou como no caso de transferência obrigatória de recursos a outros entes federativos (Fundos de Participação dos Estados e Municípios), mas mesmo nesses casos o valor arrecadado nada tem a ver com uma atividade estatal especificamente relacionada com o contribuinte do tributo.

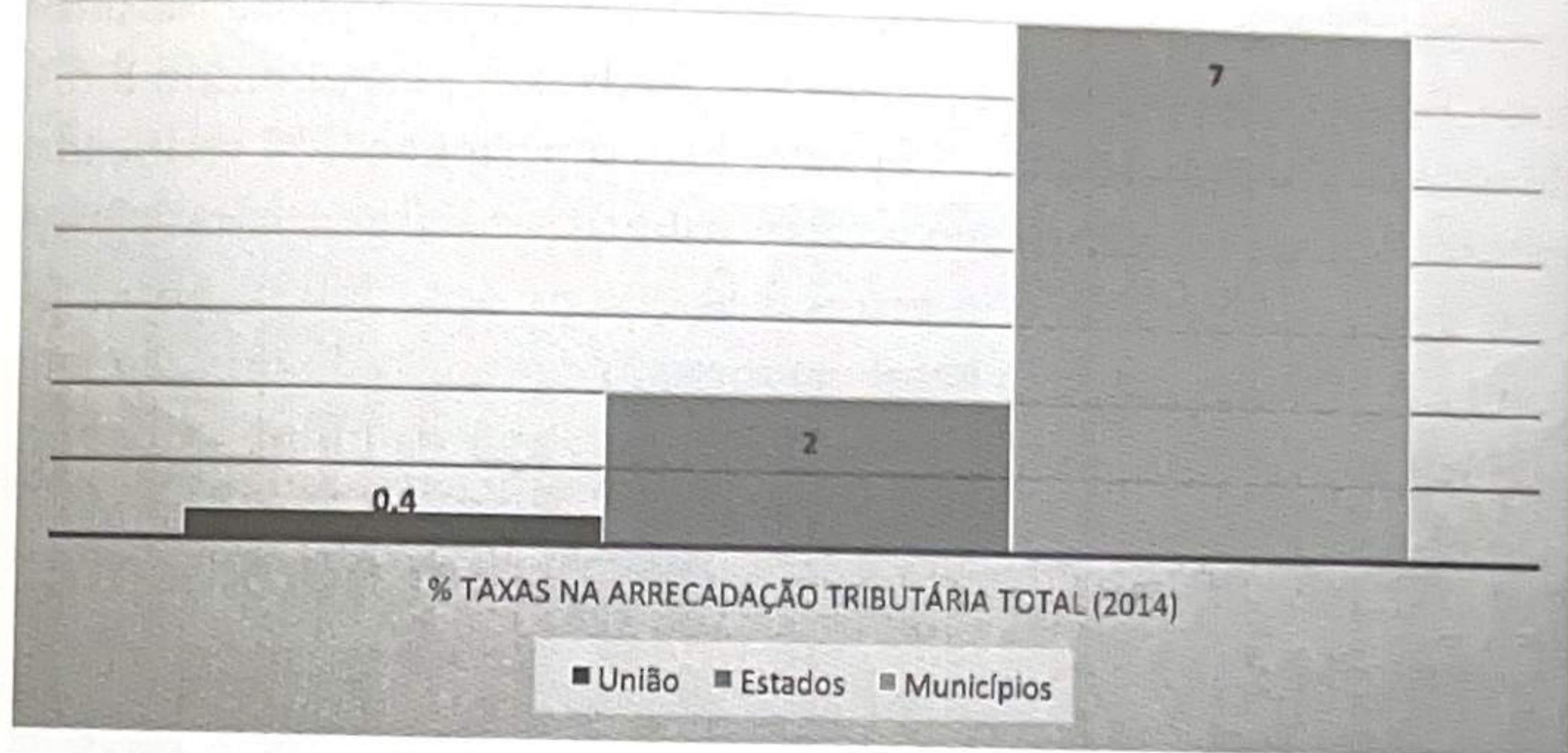
5.3. Relevância quantitativa das taxas no âmbito das receitas tributárias atuais dos entes federativos brasileiros

Eis abaixo um gráfico¹¹ que compara o peso relativo das taxas no total de receitas tributárias arrecadadas atualmente pelos entes federativos brasileiros.

¹⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 204, set. 2012, p.37-44.

¹¹ Elaboração própria. Fontes: BRASIL, Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil - 2015*, Brasília, 2016; Sítio eletrônico do CONFAZ (informações disponíveis em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>, Acesso em 24.9.2016); BREMAEKER, François. *As receitas tributárias municipais em 2014*. Observatório de Informações Municipais, Rio de Janeiro, 2016.

Taxas - peso relativo na arrecadação tributária



Como a competência da União para instituir e cobrar impostos e contribuições é muito mais ampla do que a dos Estados e Municípios, é natural que o peso das taxas, na arrecadação federal, seja bem mais diminuto, correspondendo, tanto em 2014 como em 2015, a 0,4% do total da arrecadação tributária.

No caso dos Estados, as taxas correspondem a 2% do total da arrecadação tributária. Contudo, essa proporção apresenta grandes diferenças com relação a alguns Estados, conforme se examinará com mais detalhe na próxima seção desse artigo. Essas diferenças constituem um indício de que, na prática, as taxas não funcionam tal como indicado na seção anterior. Por ora, basta indicar que os Estados de Minas Gerais e Pará têm uma arrecadação de taxas que corresponde a mais do que o dobro da proporção verificada na arrecadação tributária total dos Estados, enquanto que o Rio de Janeiro tem uma arrecadação quase irrigária a título de taxas (0,05% do total da arrecadação tributária)¹².

Os Municípios arrecadaram em 2014, a título de taxas, o equivalente a 7% de sua arrecadação tributária total. É natural que essa proporção seja bem maior do que a verificada no caso da União e dos Estados, visto que os impostos de competência municipal têm muito

¹² Fonte: Sítio eletrônico do CONFAZ (informações disponíveis em <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>, Acesso em 24.9.2016).

menos potencial arrecadatório do que os impostos de competência federal e estadual.

Contudo, é importante registrar que o peso relativo das taxas na arrecadação tributária municipal vem declinando ao longo dos últimos anos. Em 2007, por exemplo, a arrecadação das taxas representou 8,6% do total da arrecadação tributária, valor bem superior aos 7% verificado em 2014¹³. Isso se deve a que a carga tributária total dos Municípios vem apresentando altas consecutivas ao longo dos últimos anos, ao passo que a carga tributária brasileira total, ao contrário do que alardeia diuturnamente a grande mídia, declinou ao longo da última década¹⁴.

5.4. A criação de taxas de controle, monitoramento e fiscalização como solução eficaz para uma rápida expansão das receitas públicas: os casos de Minas Gerais, Pará e Rio de Janeiro

Como disse na seção 2 acima, as taxas, segundo as normas em vigor da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, e ainda segundo a unânime visão da doutrina, deveriam arrecadar um montante similar àquele que o próprio ente arrecadador gasta na prestação do serviço público específico e divisível ou no exercício do poder de polícia que constitui o seu fato gerador.

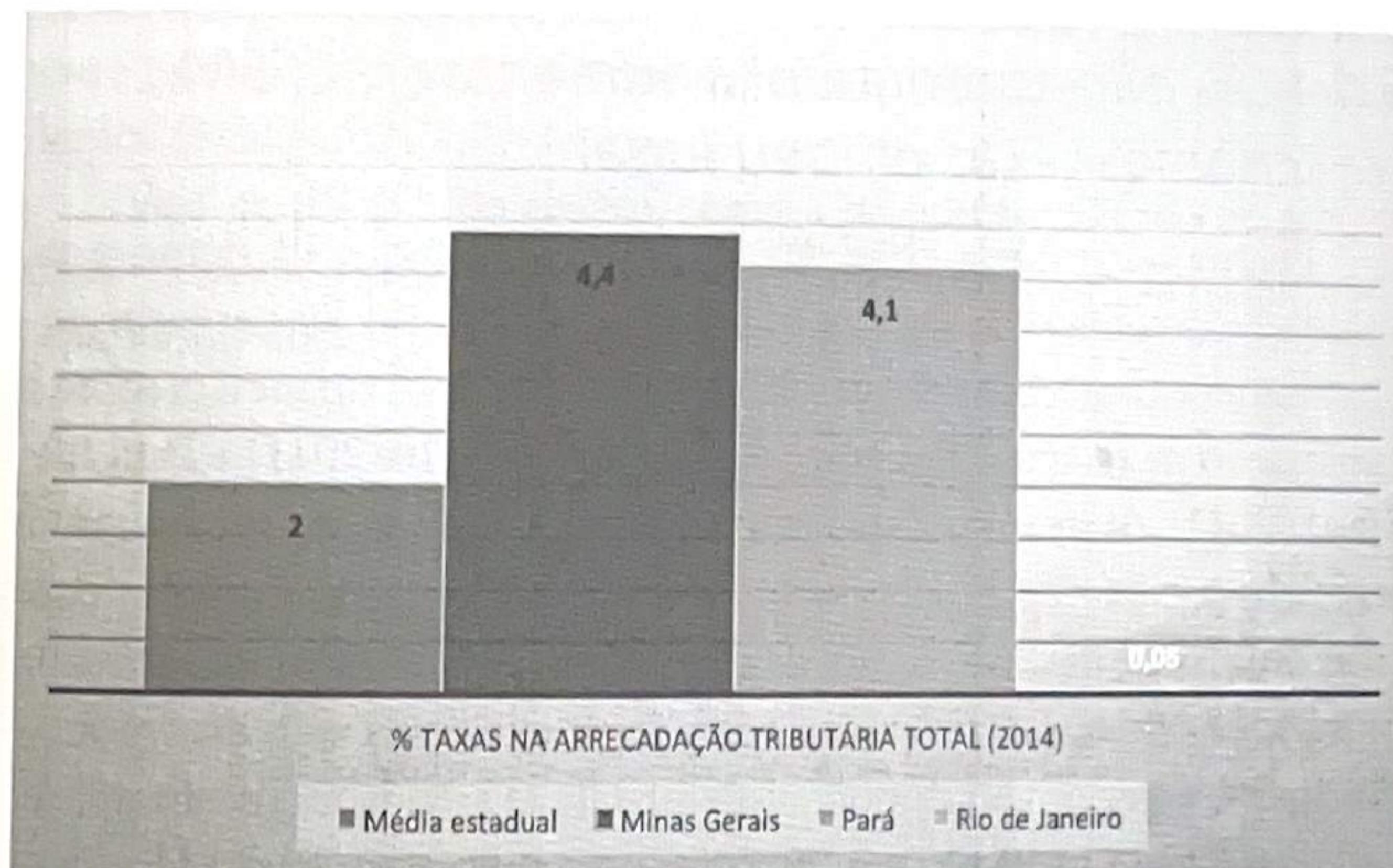
Portanto, segundo essa lógica que ressai cristalina das normas gerais atualmente em vigor, a taxa não deveria ser um instrumento ao qual os entes públicos recorrem quando almejam aumentar sua arrecadação destinada a fazer face aos gastos gerais da Administração e às despesas decorrentes das diversas políticas públicas. Não deveria, mas é¹⁵. Não é difícil demonstrá-lo. Basta explicar, com o auxílio de números e dados concretos, o ocorrido recentemente em Minas Gerais e no Pará, e o que está para ocorrer no Rio de Janeiro.

¹³ Cf. BREMAEKER, François. As receitas tributárias municipais em 2007. *Estudo Técnico* n.3, Salvador: Transparência Municipal, 2008.

¹⁴ A carga tributária total no Brasil variou de 33,3% do PIB em 2006 para 32,7% do PIB em 2015. Já a carga tributária municipal variou, no mesmo período, de 1,7% do PIB para 2,1% do PIB – cf. BRASIL, Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil – 2015*, Brasília, 2016.

¹⁵ Neste sentido, cf. FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? *Revista de Direito Administrativo*, vol. 261, set.-dez/2012, p.147-177.

Conforme se observa no gráfico¹⁶ abaixo, o peso relativo das taxas na arrecadação tributária dos Estados de Minas Gerais, Pará e Rio de Janeiro em 2014 é bem distinto do que sucede quanto à média geral dos Estados.



Em Minas Gerais e no Pará, o peso das taxas é muito maior do que nos outros Estados, enquanto que no Rio de Janeiro o peso das taxas é incomparavelmente mais baixo. Como explicar essas discrepâncias?

No caso de Minas Gerais e Pará, a explicação é que, a partir de 2012, passaram a ser cobradas das empresas de mineração taxas de controle, monitoramento e fiscalização as quais, em virtude de sua base de cálculo, acabam por ter efeitos arrecadatórios similares aos de um imposto sobre a extração mineral, ou aos efeitos da compensação financeira pela exploração de recursos minerais (CFEM).

No caso do Rio de Janeiro, o valor até 2015 extremamente diminuto da arrecadação de taxas parece ter explicação na tradicional abundância de arrecadação por este Estado de recursos não-tributários oriundos da exploração do petróleo e do gás natural (royalties e participações especiais).

¹⁶ Elaboração própria. Fonte: Sítio eletrônico do CONFAZ (informações disponíveis em <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>, Acesso em 24.9.2016).

Enquanto perdurou aquela abundância, o Estado fluminense era o que menos cobrava taxas em proporção das receitas tributárias totais; acabada a abundância de royalties e participações especiais, o governo fluminense descobriu que, na prática, e seguindo o exemplo dos vizinhos mineiros, uma só taxa sobre as atividades petrolíferas poderia arrecadar bilhões de reais e ser a tábua de salvação do saneamento das finanças estaduais.

5.4.1. Se não conseguimos aumentar a CFEM... criamos taxas em seu lugar

Diante da notória crise das finanças estaduais e da demora na aprovação de uma nova legislação federal que permita aumentar significativamente a arrecadação da CFEM (contribuição financeira sobre a exploração de recursos minerais), Minas (Lei 19.976/2011) e Pará (Lei 7.591/2011), os maiores Estados mineradores da federação, passaram a arrecadar a partir de 2012 taxas que, sob o pretexto de simplesmente criar uma fonte de custeio para as atividades de fiscalização da atividade mineradora em seu território, na verdade propiciaram vultosa arrecadação, muito superior ao valor do custo estatal das atividades fiscalizatórias.

Em estudo realizado em 2013 em coautoria com Paulo Honório Castro Júnior¹⁷, analisei em detalhe as diversas causas de invalidade jurídica de referidas taxas, cuja forma de cálculo consiste na multiplicação de um valor em reais pela quantidade (em toneladas) de minério ou mineral extraído pelas empresas. No presente estudo, não é meu objetivo voltar ao exame das razões jurídicas que levam à invalidade de referidas taxas. Meu objetivo, aqui, é tão somente oferecer razões para demonstrar que referidas taxas, independentemente de serem válidas ou não, atingiram plenamente os objetivos pelos quais foram criadas: reforçar significativamente a arrecadação tributária dos Estados.

O êxito prático das taxas pode ser visualizado claramente com a seguinte comparação. Em 2014, o Estado de Minas Gerais recebeu em seus cofres o valor de R\$ 190 milhões a título de arrecadação da CFEM¹⁸. No mesmo ano, o valor da taxa de monitoramento e fiscalização

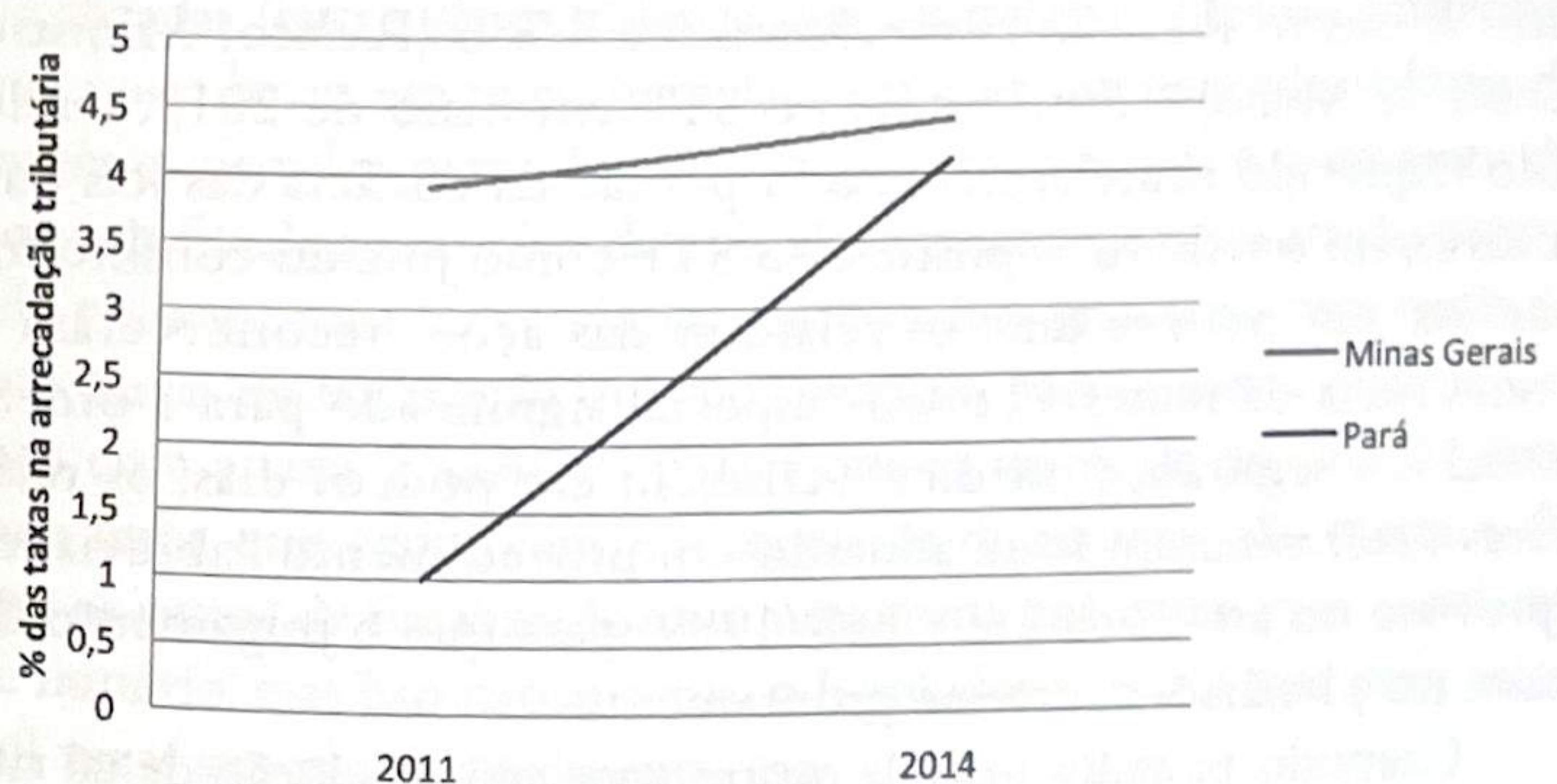
¹⁷ Cf. GODOI, Marciano Seabra de & CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual 19.976, de 2011). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 209, 2013, p.108-123.

¹⁸ Informações disponíveis em: <https://sistemas.dnpm.gov.br/arrecadacao/extrarelatorios/distribuicao_cfem_ano.aspx?ano=2014>, Acesso em 29.9.2016. Vale

sobre as atividades de mineração superou esse valor, ultrapassando o montante de R\$ 240 milhões¹⁹. Vale dizer: a taxa se mostrou mais rentável para o Estado do que a própria CFEM. Por outro lado, nunca houve, por parte do Pará ou de Minas Gerais, qualquer esclarecimento circunstanciado no sentido de demonstrar que os recursos arrecadados com as taxas teriam sido efetivamente aplicados no custeio de órgãos de fiscalização, o que seria de resto impossível, dada a notória desproporção entre os vultosos montantes arrecadados e o diminuto orçamento dos órgãos fiscalizatórios.

Veja-se, no gráfico abaixo, como a proporção de taxas na arrecadação tributária total desses dois Estados aumentou de 2011 (antes da criação das taxas) para 2014.

Efeito arrecadatório das taxas de controle, fiscalização e monitoramento da mineração



O que explica, de um ponto de vista pragmático, o sucesso dessas taxas? Em primeiro lugar, o fato de que a legislação, estrategicamente, fixou valores extremamente elevados para serem cobrados por cada tonelada

lembra que os Estados têm direito a receber 23% da arrecadação da CFEM relativa a minerais extraídos de seu território, ficando com os Municípios 65% do valor total.

¹⁹ Informações disponíveis em: <http://diariodocomercio.com.br/noticia.php?tit=arrecadacao_da_tfrm_em_minas_registra_alta_de_24,8&id=144505>, Acesso em 29.9.2016.

de minério ou mineral extraído, permitindo ao governo estadual, posteriormente, negociar com as empresas mineradoras a redução do valor da taxa a patamares bem mais baixos. Após tal negociação, diversas mineradoras desistiram de ações individuais anteriormente propostas contra a cobrança das taxas.

No caso de Minas Gerais, o valor da taxa por tonelada de minério extraído foi reduzido em 60%, após negociação com as empresas mineradoras. No caso do Pará, a redução foi ainda mais alta: a taxa foi reduzida, após acordo com a Vale em 2012, de R\$ 6,90 para R\$ 2,30 por tonelada de minério extraído.

Essa exitosa negociação do Executivo estadual com as empresas mineradoras somente foi possível porque o Supremo Tribunal Federal, tal como ocorre com a grande maioria das questões tributárias levadas a seu julgamento, decidiu não decidir, protraindo indefinidamente a resolução do conflito.

De fato, alguns meses após instituídas as taxas mineira e parense, sua constitucionalidade foi questionada na ADI 4.785 (Relator Ministro Ricardo Lewandowski) e 4.786 (Relator Ministro Celso de Mello)²⁰, distribuídas no STF em maio de 2012, tendo sido requerido cautelarmente a suspensão da eficácia das leis que instituíram o tributo. A postura do STF como juiz do conflito foi curiosa: em poucos dias, os relatores das ações reconheceram a “relevância da matéria” e seu “especial significado para a ordem social e a segurança jurídica”; também em poucos dias, os relatores determinaram fosse adotado um procedimento “abreviado” (previsto no art.12 da Lei 9.868/1999) para que o julgamento do caso, no plenário, ocorresse prontamente.

Contudo, passados mais de quatro anos após a adoção de tal rito “abreviado”, as ações – reconhecidas pelo próprio STF como “de especial significado para a ordem social e a segurança jurídica” – nem chegaram a ser levadas a julgamento, não havendo qualquer previsão de quando poderão ser incluídas na pauta do plenário.

Sem qualquer perspectiva de pronunciamento do STF num prazo razoável, o tributo foi objeto de negociação entre as partes interessadas (governos estaduais e empresas mineradoras). Ocorrida tal negociação, o julgamento das ações pelo STF tornou-se ainda mais improvável.

²⁰ Também foi questionada, na ADI 4.787 (Relator Ministro Luiz Fux), uma taxa similar do Estado do Amapá.

5.4.2. Se escasseiam os royalties e participações especiais... criamos taxas em seu lugar

Dado o estranho desfecho (ou falta de) do questionamento das taxas mineira e paraense perante o STF, o Estado do Rio de Janeiro, premido pela grave crise financeira gerada pela brutal queda na arrecadação dos royalties e da participação especial pela exploração de petróleo²¹, resolveu adotar a mesma estratégia, criando taxas de “controle, monitoramento e fiscalização ambiental” sobre as atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás (Lei 7.182/2015) e sobre as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica de origem, hidráulica, térmica ou termonuclear (Lei 7.184/2015).

Assim como no caso de Minas e Pará, as taxas fluminenses dispõem que seu fato gerador seria o exercício do poder de polícia consistente na fiscalização das atividades, mas ao mesmo tempo elegem como base de cálculo uma grandeza que não se relaciona com os custos da atividade fiscalizatória e sim com o volume de produção das empresas fiscalizadas (barris de petróleo e megawatt-hora). Mesmo admitindo que possa haver em tese uma relação entre o aumento do volume de minério/petróleo extraído ou energia elétrica gerada e o aumento do custo da fiscalização *in loco* de referidas atividades, a mensuração da taxa não pode ser uma função linear entre as duas grandezas, sem nenhum teto, faixas de tributação ou valor máximo para limitar a quantia devida com a taxa. É razoável pensar que os gastos de fiscalização com uma mina que extraí cem mil toneladas de minério são maiores do que os gastos de fiscalização com uma mina que extraí cem toneladas de minério, mas isso não autoriza o legislador a fixar a taxa num valor mil vezes superior no primeiro caso.

É certo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite que a área de um imóvel seja levada em conta para o cálculo de uma taxa de fiscalização sobre o funcionamento de uma atividade econômica no referido imóvel²², como também admitiu que o volume do capital das

²¹ Em 2014, o Estado do Rio de Janeiro arrecadou R\$ 9 bilhões com royalties e participações especiais sobre a exploração do petróleo. Em 2015, esse valor caiu para R\$ 5,3 bilhões. Vide informações disponíveis no sítio eletrônico da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (<<http://www.anp.gov.br/?id=522>>, Acesso em 25.9.2016).

²² Vide os acórdãos dos Recursos Extraordinários nº's 220.316 (Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 29.6.2001) e 232.393 (Pleno, Relator Ministro Carlos

empresas com ações negociadas na Bolsa de Valores fosse critério para o cálculo da taxa devida à Comissão de Valores Mobiliários²³. Contudo, em ambos os casos a lei levava em conta a área do imóvel ou o capital das empresas para instituir tabelas de incidência, em que os valores das taxas eram determinados segundo faixas e com teto máximo de valor, algo bem distinto da fórmula matemática valor da taxa = valor em reais (ufir, ufemg etc.) x volume de minério/petróleo/energia produzido pelo contribuinte.

O governo do Estado do Rio de Janeiro espera arrecadar R\$ 2 bilhões com a taxa sobre as atividades ligadas à produção de petróleo, e R\$ 215 milhões com a taxa sobre as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, valores que representam aproximadamente metade da perda arrecadatória sofrida pelos royalties e participações especiais entre o ano de 2014 e o ano de 2015. Numa clara evidência de que se trata de uma cobrança destinada a sanear as finanças públicas estaduais e não a financiar os custos de atividades fiscalizatórias específicas, o orçamento total dos órgãos ambientais do governo fluminense é muitas vezes menor do que a arrecadação que o governo espera obter com as taxas²⁴.

Como era de se esperar, foram propostas ações diretas de inconstitucionalidade contra ambas as taxas fluminenses poucos meses após a sua criação. Contra a taxa do petróleo foram propostas as ações diretas de inconstitucionalidade 5.480 e 5.512 (Relator Ministro Teori Zavascki), e contra a taxa da energia elétrica foi proposta a ação direta de inconstitucionalidade 5.489 (Relator Ministro Luís Roberto Barroso). Também como era de se esperar, em nenhuma das ações ocorreu qualquer decisão do STF, abrindo caminho para que se inicie o processo de negociação entre o executivo estadual, a Petrobrás e as concessionárias

Velloso, DJ 5.4.2002). Para comentários sobre os referidos julgados: GODOI, Marciano Seabra de. *Taxas*. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp.341-345.

²³ Vide Súmula STF 665 e o acórdão do Recurso Extraordinário 177.835 (Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 25.5.2001). Para comentários sobre os referidos julgados GODOI, Marciano Seabra de. *Taxas*. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp.345-346.

²⁴ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O poder de polícia ambiental e a competência para instituir taxas*, disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/columnistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/o-poder-de-policia-ambiental-e-a-competencia-para-instituir-taxes>>, Acesso em 25.9.2016.

de energia elétrica para calibrar o valor da taxa, tal como ocorrido no caso de Minas Gerais e Pará.

5.5. A Emenda Constitucional 93/2016 e o avanço do processo de perda de identidade jurídica das taxas

Em artigo publicado em 2007, estudei o processo que chamei de “paulatina desconstrução da identidade constitucional” das contribuições de seguridade social²⁵. Como se sabe, a identidade constitucional das contribuições sociais de seguridade social não se prende, como no caso das taxas e dos impostos, a características intrínsecas de seu fato gerador, e sim à sua necessária vinculação ao financiamento das atividades ligadas à saúde, previdência e assistência social²⁶. Contudo, a partir de meados da década de 90 do século passado, num quadro de endividamento público em rápido crescimento aliado a altíssimas taxas de juros reais, a produção de vultosos superávits primários (de onde o governo retira os recursos para pagar os juros da dívida pública) se impôs como prioridade governamental absoluta.

Ora, é difícil compatibilizar o objetivo de criar superávits primários superiores a 2% do PIB com uma realidade constitucional em que a maioria da arrecadação está completamente vinculada a determinadas despesas. Daí que, desde 1994, passaram a ser continuamente aprovadas emendas constitucionais que desvincularam de qualquer órgão, fundo ou despesa 20% da arrecadação da União com contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, “já instituídos ou que vierem a ser criados” (art.88 do ADCT, na redação da EC 68/2011).

Naquele artigo de 2007, concluí que²⁷

Além de terem sido freneticamente aumentadas e multiplicadas, as contribuições sociais/cides foram - desde 1994 - progressivamente desvinculadas das suas finalidades originariamente

²⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, n.º 15, 2007, pp.81-100.

²⁶ SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

²⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, n.º 15, 2007, pp.99-100.

previstas no Texto de 1988. Quanto às cides, mesmo a parcela da arrecadação que não restou desvinculada pelas sucessivas emendas de “desvinculação de receitas” acabou sendo em grande parte mantida nos cofres federais (via contingenciamento orçamentário) para que a formação acelerada do superávit primário não restasse prejudicada.

Em nosso sistema constitucional-tributário, enquanto o regime para criação de novos impostos sofre fortes limitações formais e materiais, o regime de criação de novas contribuições sociais e cides vem sendo paulatinamente flexibilizado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (...). A transformação do “Estado de impostos” em “Estado de contribuições”, com as contribuições sendo criadas de uma maneira cada vez mais desenvolta e podendo alcançar inclusive os pressupostos de fato que a Constituição reservou a Estados e Municípios, vem provocando uma espécie de “dinamitação do sistema tributário da federação”, na expressão do atual decano do STF, o Ministro Sepúlveda Pertence.

Todos esses fatores fizeram com que, cumpridos 18 anos da promulgação da Constituição de 1988, a noção/identidade constitucional das cides e das contribuições sociais esteja hoje seriamente comprometida.

Em 2016, a cadeia de emendas constitucionais de desvinculação de receitas federais iniciada em 1994 foi retomada, com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 93, de 8 de setembro de 2016, cuja redação é a seguinte:

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

§ 1º (Revogado).

§ 2º

§ 3º (Revogado).”(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 76-A e 76-B:

“Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput:
I – recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II – receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal;

III – receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

IV – demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

V – fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal.”

“Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput:

I – recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II – receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

III – transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

IV – fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.”

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

O percentual de desvinculação de receitas já não é mais de 20%, como ocorria desde 1994, tendo sido fixado no patamar de 30% para o longo período de 2016 a 2023.

O aumento do percentual de desvinculação indica, por si só, que prossegue em marcha acelerada o antes aludido processo de desconstrução da identidade constitucional das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Mas a Emenda Constitucional 93/2016 resolveu ampliar, além do percentual de desvinculação de receitas, também o universo de tributos e entes federativos a serem alcançados por ela. Até a Emenda Constitucional 93/2016, a desvinculação só ocorria no plano federal, e abrangia em termos práticos as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico. Agora, a desvinculação de receitas também é implantada no plano estadual e municipal, e nestes planos atinge a arrecadação de “impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados (...)” – arts. 76-A e 76-B do ADCT, criados pela EC 93/2016. A desvinculação de 30% do valor arrecadado com as taxas também passa a valer no âmbito federal.

O impacto da desvinculação de 30%, no que diz respeito aos impostos dos Estados e Municípios, é fortemente amortecido pelas exceções previstas no parágrafo único dos arts. 76-A e 76-B. A desvinculação não atinge, por exemplo, a destinação obrigatória de 25% dos impostos para gastos na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 CF), nem a destinação do percentual de 12% (Estados) ou 15% (Municípios) dos impostos para o financiamento de ações e serviços públicos de saúde.

Contudo, no caso das taxas, a EC 93/2016 não estabelece qualquer exceção de monta para a desvinculação de 30% de sua arrecadação, estando oficialmente abertas as portas para que União, Estados e Municípios utilizem essa espécie tributária para sanear suas combalidas finanças, arrecadando – como taxas – recursos que não serão utilizados no custeio das atividades que a lei prevê como seus fatos geradores. Ou seja, para toda taxa já criada ou a criar, os entes federativos aplicarão somente 70% de sua arrecadação na atividade estatal em questão (prestação de serviço ou exercício do poder de polícia), reservando 30% para

formação de superávit primário. O advento da Emenda Constitucional 93 me parece uma evidência cabal de que as taxas, tal como descritas no CTN e estudadas tradicionalmente pela doutrina, já não existem mais. Parece emergir no horizonte uma nova espécie tributária, uma criatura jurídica de corpo estranho e misterioso: dois terços taxa, um terço imposto...

5.6. Conclusão

Há alguns anos, os Estados brasileiros perceberam que, do mesmo modo que a União Federal pôde, nas últimas décadas, fazer frente a suas crises fiscais utilizando-se fortemente da criação e aumentos de contribuições sociais de seguridade social e de intervenção no domínio econômico, eles – os Estados – também poderiam tentar sanear suas combalidas finanças por meio da criação e cobrança de taxas cuja arrecadação superasse, em muito, o valor a ser destinado ao custeio das atividades estatais previstas legalmente como fatos geradores das taxas.

As experiências de Minas Gerais e do Pará na criação – e posterior negociação com as empresas interessadas – de suas taxas sobre atividades minerárias animaram os demais Estados, tendo o Rio de Janeiro seguido a mesma estratégia na criação de suas recentes taxas sobre atividades de produção de petróleo e geração de energia elétrica. Para que essa estratégia dos Estados siga dando certo, é essencial que o STF continue decidindo não decidir, e se mantenha por longos anos completamente silente sobre os pedidos que lhe são formulados em ações diretas de constitucionalidade questionadora da validade das taxas.

Até a promulgação da EC 93/2016, havia claramente um hiato entre o conceito de taxa – como espécie tributária autônoma – aceito pela doutrina e previsto nas normas da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional e o uso pragmático que os Estados vinham reservando a tal figura tributária, especialmente no caso de taxas de controle, fiscalização e monitoramento de atividades econômicas especialmente rentáveis do ponto de vista tributário (mineração, geração de energia elétrica, produção de petróleo e gás).

A EC 93/2016, ao determinar que 30% da arrecadação das taxas “são desvinculados de órgão, fundo ou despesa”, parece ter querido fechar aquele hiato, legitimando com uma norma constitucional o que já era praticado por diversos entes federativos. Com isso, a desconstrução ou a perda da identidade jurídica das taxas fica ainda mais evidente, e, agora, busca ter respaldo na própria Constituição.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. Taxas e preços no novo texto constitucional. *Revista de Direito Tributário*, vol.13, n.47, São Paulo, 1989, pp.142-154.
- ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 204, set. 2012, p.37-44.
- BRASIL, Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil – 2015*. Brasília, 2016.
- BREMAEKER, François. *As receitas tributárias municipais em 2014*. Observatório de Informações Municipais, Rio de Janeiro, 2016.
- BREMAEKER, François. As receitas tributárias municipais em 2007. *Estudo Técnico* n.3, Salvador: Transparência Municipal, 2008.
- BRITO, Edvaldo. Taxas em razão do exercício do poder de polícia. *Revista de Direito Tributário*, n.º 7/8, São Paulo, 1979, p.232.260.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 37, São Paulo, 1998, pp.118-143.
- CARVALHO, Rubens Miranda de. *Contribuição de melhoria e taxas no direito brasileiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.
- FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? *Revista de Direito Administrativo*, vol. 261, set-dez/2012, p.147-177.
- GODOI, Marciano Seabra de; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual 19.976, de 2011). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 209, 2013, p.108-123.
- GODOI, Marciano Seabra de. Taxas. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp.334-356.
- GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, n.º 15, 2007, pp.99-100.
- ICHIARA, Yoshiaki. Taxas no sistema tributário brasileiro. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 25, São Paulo, 1998, pp.175-184.
- JANCZESKI, Celio Armando. *Taxas: doutrina e jurisprudência*. Curitiba: Juruá, 1999.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Taxa de serviço. *Revista de Direito Tributário*, n. 9/10, São Paulo, 1979, pp.25-31.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Taxa de polícia – serviço público e exploração de atividade econômica – regime tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, São Paulo, 1991, p.68-81.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O poder de polícia ambiental e a competência para instituir taxas*, disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/columnistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/o-poder-de-policia-ambiental-e-a-competencia-para-instituir-taxas>>, acesso em 25.9.2016.
- ROCHA, Bruna R. Estanislau. *A descaracterização das taxas de fiscalização e os riscos decorrentes da omissão do estado na prática de atos fiscalizatórios*. (Tese Vencedora do Prêmio Sacha Calmon no XX Congresso de Direito Internacional da ABRADT em 2016). Belo Horizonte: Fórum (No prelo).
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.