



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Gabriel Gervason Resende

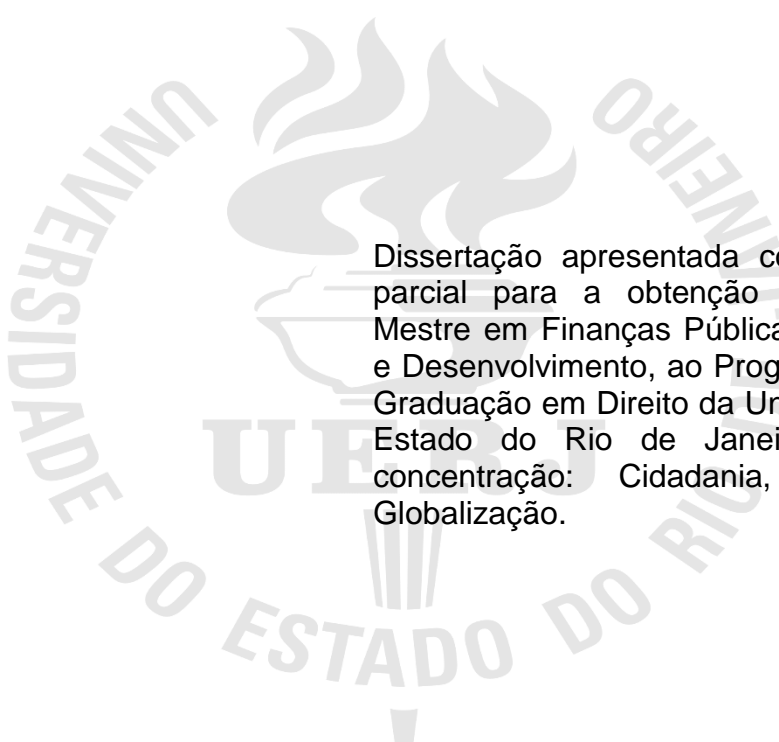
**Federalismo fiscal e as taxas de fiscalização das atividades de mineração,
potencial hidroelétrico, petróleo e gás**

Rio de Janeiro

2017

Gabriel Gervason Resende

**Federalismo fiscal e as taxas de fiscalização das atividades de mineração,
potencial hidroelétrico, petróleo e gás**



Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

R433

Resende, Gabriel Gervason.

Federalismo fiscal e as taxas de fiscalização das atividades de mineração, potencial hidroelétrico, petróleo e gás / Gabriel Gervason Resende. - 2017.
223 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.
Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1.Taxas - Teses. 2.Minas e recursos minerais – Royalties – Teses.
3.Federalismo – Teses. I.Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.249

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Gabriel Gervason Resende

**Federalismo fiscal e as taxas de fiscalização das atividades de mineração,
potencial hidroelétrico, petróleo e gás**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 15 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Maria de Fátima e Heberth, pelo amor e constante torcida em meus projetos. Sem vocês eu não seria o que sou hoje.

À minha namorada, Débora, pelo amor, companheirismo e auxílio em todos os meus projetos.

À UERJ, que tanto dá e nada recebe, que resista a tempos sombrios.

AGRADECIMENTOS

Ao Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos, pela orientação e dedicação em ler com acuidade esta dissertação, contribuindo sobremaneira para seu aperfeiçoamento, sendo um professor que faz desta frase algo concreto no ato de ensinar: "Quem obriga seus alunos a seguir suas lições pode ser qualquer coisa, menos um Mestre do pensar. Terá seguidores; nunca interlocutores" (Humberto Ávila).

Ao Dr. Gustavo da Gama, pelas aulas ministradas, que deram base para que esta pesquisa fosse feita, e pelas importantes sugestões dadas na qualificação e pela atenção concedida em participar como membro da banca.

Ao Dr. Eduardo Maneira, por ter sido o primeiro expositor do tema com quem tive contato, em palestra ministrada no Grupo de Pesquisa de Tributação Setorial e pela disponibilidade em ler o trabalho e participar como membro da banca.

Ao Dr. Marcus Lívio Gomes, pelo incentivo à presente pesquisa e por toda amizade.

A meus pais, Maria de Fátima e Heberth, por sempre incentivarem a minha educação e me apoiarem nesta empreitada.

À minha namorada, Débora, por todo o apoio e paciência necessários desde o projeto até a finalização do trabalho, sem os quais nada disso teria sido possível.

A Márcia Giotti, Célio de Paula e Daniel Giotti, por todo apoio e incentivo, os quais permitiram que esta caminhada acontecesse.

A todos os professores e colegas da UERJ, por todos os ensinamentos e pelos momentos que passamos.

À VALE, que, em parceria com a UERJ, desenvolve importante projeto financiando pesquisas acadêmicas.

RESUMO

RESENDE, G. G. *Federalismo fiscal e as taxas de fiscalização das atividades de mineração, potencial hidroelétrico, petróleo e gás*. 2017. 223 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O presente trabalho tem como escopo o estudo do federalismo fiscal e das taxas setoriais, mais precisamente, as taxas de fiscalização voltadas às atividades minerária, hidroelétrica, de petróleo e de gás. Abordar-se-á a possibilidade de instituição das referidas taxas pelos entes subnacionais, colacionando exemplos práticos da atualidade e suas discussões em sede de Controle Abstrato de Constitucionalidade, tendo em vista Ações Diretas de Constitucionalidade já propostas em face de leis estaduais que instituíram taxas de fiscalização pela exploração minerária. Tal análise será relacionada, principalmente, à competência constitucional legislativa e administrativa e à consequente competência tributária das taxas de poder de polícia. Ademais, sob este aspecto, analisar-se-á a distinção entre poder fiscalizatório e poder de polícia. Será, ainda, estudado o federalismo fiscal, desde seus movimentos centralizadores ou descentralizadores até as precedências e as consequências no trato das exações tributárias inconstitucionais.

Palavras-chave: Taxa. Taxa de Fiscalização Setorial. Princípios Tributários.

Royalties. Federalismo Fiscal. Reflexos Econômicos.

ABSTRACT

RESENDE, G. G. *Federalismo fiscal e as taxas de fiscalização das atividades de mineração, potencial hidroelétrico, petróleo e gás*. 2017. 223 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The present study has as its scope the study of fiscal federalism and sectoral rates, more precisely of the fiscalization rates focused on mining, hydroelectric, oil and gas activities. The possibility of imposing these rates by subnational entities will be discussed, collating current practical examples and their discussions in the context of the Abstract Control of Constitutionality, in view of Direct Constitutional Actions already proposed in the face of state laws that instituted rates of Mining operations. Such analysis will mainly relate to the constitutional legislative and administrative jurisdiction and the consequence of tax jurisdiction of police power rates. In addition, on this aspect, the distinction between supervisory power and police power will be analyzed. Fiscal federalism will also be studied, from its centralizing or decentralizing movements to the precedence and consequences of dealing with unconstitutional tax exonerations.

Keywords: Tax. Sectorial inspection fee. Tax principles. Royalties. Fiscal federalismo. Economic consequences.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ABEP	Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás
AGU	Advocacia Geral da União
ANP	Agência Nacional do Petróleo
CF	Constituição Federal
CFEM	Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CNI	Confederação Nacional de Indústrias
CTN	Código Tributário Nacional
FEAM	Fundação Estadual do Meio Ambiente (MG)
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IEF	Instituto Estadual de Florestas (MG)
INEA	Instituto Estadual do Ambiente
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
SEMAD	Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (MG)
SISNAMA	Sistema Nacional do Meio Ambiente
SUS	Sistema Único de Saúde
TFAMG	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais
TFRM	Taxa de Fiscalização de Recursos Minerários

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Despesa das secretarias encarregadas do poder de polícia - 2010....	172
Figura 2 - Dados minérios (MG) – período 2007-2010.....	173
Tabela 1 - Despesa das secretarias encarregadas do poder de polícia 2013.....	177
Tabela 2 - INEA e ANP 2015-2016.....	210

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	10
1	O ESTADO FEDERAL	13
1.1	A origem da federação e suas teorias justificantes	14
1.2	Elementos da federação	28
1.3	Tipos de federalismo	37
1.4	Competência constitucional tributária	45
1.4.1	<u>Do método de divisão de competência</u>	46
1.4.1.1	Competências legislativas.....	46
1.4.1.2	Competências materiais.....	51
1.4.2	<u>Da rigidez do sistema tributário</u>	60
2	O FEDERALISMO FISCAL	67
2.1	Corte temático	68
2.2	Taxas	69
2.3	Movimentos do federalismo fiscal	71
2.3.1	<u>Histórico do federalismo fiscal brasileiro</u>	72
2.3.2	<u>Descentralização e a atual volta à centralização</u>	74
2.4	O aumento dos custos	77
2.5	Um problema congênito do federalismo fiscal nacional	79
2.6	Equalização fiscal necessária	84
2.7	Uma necessária análise econômica do federalismo fiscal	90
2.8	Competição fiscal vertical	98
3	TAXAS	103
3.1	Breve contextualização histórica	103
3.2	As taxas no ordenamento jurídico brasileiro	107
3.2.1	<u>Conceito de taxa</u>	108
3.2.2	<u>A justificação das taxas</u>	109
3.2.3	<u>Espécies de taxa</u>	111
3.2.3.1	Taxa de polícia.....	111
3.2.3.2	Taxa de serviço público.....	114
3.2.4	<u>Equivalência e base de cálculo das taxas</u>	117
4	TAXAS SETORIAIS	122

4.1	Premissas metodológicas	123
4.1.1	<u>Da linguagem, enunciado normativo e norma jurídica</u>	123
4.1.2	<u>Tipos e conceitos</u>	127
4.2	Titularidade dos bens e regime de monopólio	133
4.3	Competência legislativa	137
4.4	Competência administrativa	139
4.5	Taxa setorial v. taxa ambiental: distinções necessárias	143
5	ESTUDO DE CASOS	145
5.1	Estudo de caso 1: taxas de fiscalização minerária	145
5.1.1	<u>Objeto legislativo e competência legislativa</u>	147
5.1.2	<u>Base de cálculo das taxas de fiscalização minerária</u>	152
5.1.3	<u>Desproporcionalidade e confiscatoriedade</u>	157
5.1.3.1	Desproporcionalidade dos valores.....	158
5.1.3.2	Confiscatoriedade.....	165
5.1.4	<u>Compensação com a taxa ambiental: um estudo sobre a lei mineira</u>	167
5.1.5	<u>Critério de isenção territorial: um estudo sobre a lei mineira já revogada</u>	169
5.1.6	<u>Uma possível interpretação das taxas minerárias</u>	173
5.2	Estudo de caso 2: taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás (TFPG) do Estado do Rio de Janeiro	180
5.2.1	<u>Objeto legislativo</u>	181
5.2.2	<u>Competência legislativa</u>	186
5.2.3	<u>A base de cálculo da TFPG</u>	190
5.2.4	<u>Desproporcionalidade e confiscatoriedade</u>	193
	CONCLUSÃO	197
	REFERÊNCIAS	200

INTRODUÇÃO

“São conhecidos dos tribunais vários casos em que legisladores rebeldes à discriminação constitucional de rendas ou infensos à solução lógica de majoração dos tributos da competência local, nos casos de abertura dos cofres públicos, preferem o caminho tortuoso da criação de falsas taxas, como disfarces de impostos de alheia competência”.

Por mais atual que pareça tal citação, ela foi dita por Aliomar Baleeiro, em 1970, em seu livro “Direito Tributário Brasileiro”¹.

É um problema atual, mas não novo. Desde a década de 1960, o Brasil demonstra uma conduta de criação de taxas de fiscalização desrespeitando os elementos que as caracterizam, não por equívoco, mas por escolha. Visando à majoração de receitas, os entes federativos criam taxas com elementos próprios de impostos, arrecadando valores superiores ao gasto com a atividade de poder de polícia.

Renova-se a questão, não pelo retorno da referida conduta, pois essa nunca deixou de ser praticada. Renova-se, sim, devido à acentuada utilização do referido tributo, agora sem respeitar o próprio desenho federativo nacional.

Soma-se, assim, ao debate dos elementos estruturantes da taxa, o federalismo fiscal brasileiro.

É com essa constatação que se propôs a pesquisa.

A presente pesquisa tem como propósito a análise das taxas, mais precisamente as taxas de poder de polícia no contexto do federalismo fiscal.

Utilizar tributo sem respeito aos seus elementos não é, tão somente, inconstitucional por ofensa ao sistema tributário. É, também, redesenhar o federalismo fiscal empiricamente, modificando as consequências pensadas pelo constituinte.

Tem-se como premissa, a qual será desenvolvida, que o desenho federativo nacional leva à deturpação da utilização do sistema fiscal. Entretanto, tal desenho

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 859.

federativo não é o único responsável, somando-se as condutas equivocadas da Administração Pública dos três níveis federativos na gestão do Estado e do sistema tributário do ente federativo, algumas das quais serão demonstradas.

Tendo tais premissas de pesquisa, a proposta é identificar os equívocos de utilização das taxas ocasionadas pelo desenho federativo nacional e, em decorrência, as consequências deletérias ao federalismo fiscal, como a diminuição da arrecadação nacional, o desenvolvimento divergente das diferentes áreas do país, dentre outros.

Ainda, será analisada a competência legislativa e administrativa dos entes federativos que permitam a instituição de taxas de polícia, levando em consideração a necessidade de uma pretérita competência legislativa para o exercício da competência administrativa no nível de poder de polícia.

Por fim, como forma de contextualizar o proposto, será aplicado o resultado desenvolvido em dois importantes casos concretos que estão em julgamento no Supremo Tribunal Federal. O primeiro quanto à taxa de fiscalização mineral, o segundo sobre a taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás do Estado do Rio de Janeiro.

São essas as propostas e premissas básicas do presente estudo.

A pesquisa divide-se em cinco capítulos. O capítulo I dedica-se ao Estado Federal, apresentando seus elementos caracterizadores, sua origem e métodos de divisão de competências legislativas e administrativas, levando em decorrência o sistema tributário.

O capítulo II aborda o Federalismo fiscal com o corte temático das taxas de fiscalização, trabalhando os movimentos do federalismo fiscal nacional. Dá-se enfoque às causas e consequências da utilização das “falsas” taxas no federalismo fiscal brasileiro, declinando-se pela análise econômica do federalismo fiscal e inaugurando a discussão da competição fiscal vertical.

O capítulo III trata, genericamente, das taxas em suas duas espécies, de serviço e de polícia, com a identificação de seus elementos imprescindíveis à conceituação da referida espécie tributária.

Já o capítulo IV aborda as taxas setoriais de fiscalização das atividades de mineração, potencial hidroelétrico, petróleo e gás. Para tanto, será necessário declinar-se sobre a titularidade dos bens e o regime de monopólio que se impõe à

exploração econômica das referidas atividades, a competência legislativa e administrativa dos entes federativos sobre a dada matéria. Para delinear a comum confusão entre taxas de proteção ambiental e taxas de fiscalização dos setores aqui propostos, será feito um estudo diferenciando-as.

O último capítulo é dedicado a estudos de casos, dividindo-se em duas importantes partes. A primeira trata das taxas de fiscalização minerária, tendo em vista a existência de três Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI's 4.785², 4.786³ e 4.787⁴) que pugnam pela inconstitucionalidade de leis estaduais.

A segunda parte traz o estudo da denominada taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás do Estado do Rio de Janeiro, também objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5.480⁵).

² STF – Pleno. ADI nº 4.785. rel. Min. Ricardo Lewandowski.

³ STF – Pleno. ADI nº 4.786. rel. Min. Celso de Mello.

⁴ STF – Pleno. ADI nº 4.787. rel. Min. Luiz Fux

⁵ STF – Pleno. ADI nº 5.480. rel. Min. Teori Zavascki

1 O ESTADO FEDERAL

O presente trabalho propõe o estudo de reanálise das taxas, mais precisamente das taxas setoriais, para se proceder a uma análise mais detida quanto à possibilidade de exercício da competência tributária atrelada a essa espécie tributária. Para tal, faz-se não só imprescindível, mas obrigatório, estudar as competências federativas que representam a *alma* do que se entende por um Estado Federal.

Dessa forma, será demonstrado, nesta primeira parte, como se chegou à forma federativa de estado, o porquê disso e, mais ainda, uma delimitação de aspectos essenciais para se classificar determinado estado como federação. Isso porque não existe uma regra estanque sobre um padrão de estado federal, mas, sim, experiências distintas de estados que buscaram uma forma federativa para realizar seu objetivo principal, ou seja, a descentralização do poder político e a divisão de competências entre entes federativos de níveis distintos, mas detentores de autonomia. Isso se tem por decorrência de diversos aspectos que se pontuam exemplificativamente como forma de colonização (caso assim tenha sido sujeito), povo colonizador e colonizado, interesses da sociedade, movimento de distribuição de competências, dentre todos os outros que se possa imaginar e que a história permita distinguir nos diversos estados, nações e povos com suas características próprias.

Como se verá, um Estado Federal, no decorrer do tempo, modifica sua estrutura, seja de forma mais tímida ou mais agressiva, seja com modificações intermitentes ou abruptas, mas, sempre, altera-se e “evolui”⁶.

Um ponto ao menos se tem por certo: há parâmetros mínimos de identificação para conceituar um Estado como Federal, mas há que se ter cuidado ao se afirmar existir uma demonstração certa de federação.

Este trabalho não tem a pretensão de exercer uma análise profunda e extensa sobre federalismo, pois fugiria do escopo do que se propõe. Isso, no

⁶ Dizer que evolui pode trazer um problema de interpretação, uma vez que pode se entender por “melhorar”. Contudo, há de se ter um corte terminológico a se compreender, tão somente, como mudança, a que se alcança de um passado não mais querido ou possível. Não que esse passado seja reputado ruim, mas apenas insuficiente ao momento que se analisa. Quanto à melhoria, isso cabe a análise a cada observador e de suas impressões quanto à compatibilidade do querer do povo, a possibilidade estrutural do Estado e o que se percebe por essa “evolução”.

entanto, não furtará o estudo do que se tem por federalismo, no que tange ao necessário conhecimento, para se passar às próximas etapas, a fim de consolidar, como devido é, o entendimento sobre o aspecto tributário federativo das taxas.

Podemos, assim, iniciar o exame do federalismo pela sua origem. É o que se fará a seguir.

1.1 A origem da federação e suas teorias justificantes

Antes de abordar os detalhes do Estado Federal, mister se faz distinguir as formas ou uniões de Estados mais destacadas na história da Ciência Política. Como já afirmado, há distintas manifestações de federalismo, cada qual com suas nuances e peculiaridades, mas mantendo elementos possíveis de identificação do conceito de Estado Federal. Contudo, há, de outra monta, elementos que se distinguem, formando a identificação de outra forma de Estado ou, ainda, forma de aliança de Estados soberanos, entre os quais destacamos o Estado Unitário e a Confederação, respectivamente.

Alerta-se, ainda, que não há, da mesma forma que na federação, elementos estanques de identificação do Estado Unitário ou de Confederação, mas aspectos comuns a cada qual que se permite rotulá-lo nessa classificação.

O *Estado Unitário*, também denominado de simples, é a forma de Estado em que não se percebe divisão política, concentrando-se todo o poder no ente central. Como afirma Bonavides⁷, de todas as formas de Estado, o Estado Unitário é o que apresenta a forma mais simples, mais lógica e homogênea, uma vez que as ordens política, administrativa e jurídica se acham conjugadas em uma perfeita unidade orgânica, “referidas a um só povo, um só território, um só titular do poder público de império”.

Conforme preleciona André Ramos Tavares⁸, “basicamente, o Estado unitário foi a forma adotada originariamente, já que o poder real, os déspotas e os governantes autoritários sempre foram marcados pela forte centralização do poder”.

⁷ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10, ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 149.

⁸ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 799.

Percebe-se que o Estado simples é aquele que centraliza o poder em um único ente. Pode ser representativo ou autoritário, uma vez que a forma de Estado não se confunde com a forma de governo, apesar de que, conforme sinalizado por Tavares, a escolha de um Estado Unitário, na forma estatal, por governos tirânicos, é quase que indubitavelmente confundível. Isso se dá, pois o governo central é detentor de tudo o que se pode correlacionar ao Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário – mesmo que não haja a clássica tripartição do poder soberano idealizado por Montesquieu, mas, ao menos, na substância –, não havendo que se falar em sobreposições de poderes em níveis distintos, mas um único poder.

Como alertado, a forma de estado não se confunde com a forma de governo, havendo experiências atuais de Estados democráticos e unitários como a França. Não há, ainda, que se negar a possibilidade de alterações da forma de governo, mas a manutenção da forma de Estado simples. Podemos, assim, afirmar que forma de Estado e de governo não se confundem, a despeito de aspectos de cada qual poderem ser justificantes do outro.

O surgimento do Estado Unitário se deu por diversas razões históricas, seja pela absorção de diversos estados compostos a um Estado Unitário ou, ao revés, a dissolução de um estado composto em diversos Estados Unitários. Tais movimentos de absorção ou ruptura foram frequentes no surgimento do denominado Estado moderno, em se que transmuda a soberania do tirano ao Estado, atual detentor da soberania, como forma de assegurar a nova unidade estatal movida, ao menos indiretamente, pela vontade popular.

O Estado Unitário moderno, apesar de não ser o exemplo máximo de representatividade da vontade popular – como reconhecido atualmente pelo Estado Federal –, tem sua importância histórica na formulação de um Estado soberano desassociando esse poder do governante, até então denominado soberano. Dessa feita, há de se perceber, na história, o Estado Unitário tradicional, adotado originariamente por governos ditatoriais, e o Estado simples moderno, detentor do poder soberano.

Conceito muitas vezes equivocado na referência principal quando se trata do Estado Unitário é a sua absoluta centralização, afirmando-se que o poder emana tão somente do ente central. Porém, como adverte Marcelo Novelino⁹, não há

⁹ NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 852.

precedentes na história de Estado Unitário puro cuja absoluta centralização do poder o tornaria praticamente inviável. Assim, a denominada centralização na forma pura unitária nunca existiu, devendo ser analisada pelos diferentes níveis possíveis de centralização.

É possível diferenciar diversas formas de centralização ou descentralização de um Estado Unitário. Em uma primeira acepção de centralização, há de se ter a política, forma primeira e principal da definição da forma unitária estatal. Entende-se por centralização política aquela em que não há uma repartição de competências entre entes distintos em determinado Estado, ou seja, “a centralização política em determinado Estado se exprime pela unidade do sistema jurídico, comportando o país um só direito e uma só lei”¹⁰.

Neste ponto, há pseudodistinção na doutrina quanto à possibilidade de descentralização política. Para Bonavides¹¹, a concentração política é nota característica do Estado Unitário, visto que não há possibilidade de haver descentralização política.

Diferentemente, Marcelo Novelino¹² entende ser possível a descentralização política no Estado simples, uma vez que, “na descentralização política não apenas a execução das decisões políticas é descentralizada, mas a própria autonomia de governo e de elaboração das leis”.

Apesar de tais afirmações *prima facie* díspares, há como conformá-las, já que há de se distinguir o exercício do poder político com o próprio poder em si.

Para Darcy Azambuja¹³, a afirmação de centralidade do poder é imperfeita, visto que, na realidade, as “coisas são mais complexas”. O autor demonstra que os Estados simples são divididos em partes, com múltiplas terminologias distintas a depender de qual referido estado se analisa, havendo autoridades executivas eleitas pelo povo, com pequenas porções de poderes legislativos e executivos. Contudo, tais autoridades centrais são apenas delegatárias do único poder existente, o central.

¹⁰ BONAVIDES, Ob. Cit., p. 151.

¹¹ Confirmam-se as palavras de Paulo Bonavides, Ob. Cit., p. 151: “aqui não há pois o ordenamento geral superpondo-se a ordenamentos particulares, que criem também originariamente sistemas jurídicos próprios, como seria possível no Estado federal. Unidade e exclusividade da ordem política e jurídica, bem como *exclusão* consequente *de toda a normatividade plural* são notas dominantes da centralização política, na medida em que esta caracteriza o Estado unitário”.

¹² NOVELINO, Marcelo. Ob. Cit, p. 852.

¹³ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 42. ed. São Paulo: Globo, 2002, p. 364.

É possível, desse modo, o entendimento de que o exercício dos poderes executivo e legislativo pode ser realizado por autoridades locais, inclusive representativas – uma vez eleitas –, mas que não são detentoras de poder estatal, podendo subordinar a vontade central à vontade local, mesmo que esta seja mais característica das necessidades regionais¹⁴.

Outra forma de identificação de centralização de um Estado simples é a administrativa, em que a gestão da coisa pública e a aplicação da lei ficam a cabo de um único ente, o central. Essa centralização administrativa é um dos traços característicos de identificação de um Estado Unitário, mas não condiz com a necessária conceituação de tal, ou seja, é fator próprio dessa forma de Estado, mas não é imprescindível. Isso é possível se afirmar, visto existir a possibilidade de descentralização administrativa, ou seja, de serem criados órgãos locais com autoridade própria para ordenar a matéria correlata de seu interesse locacional.

A autoridade do ente local, entretanto, não se confunde com autonomia, vez que a autoridade é apenas parcela delegada do ente central, que tem e permanece com a competência de poder, diga-se, a única competência de poder de um Estado simples. Dessa feita, o ente central pode destituir a prerrogativa concedida para a estrutura regional, tendo em vista que, por delegação, subentende-se a manutenção da competência do ente delegante, não sendo suprimida ou alterada, quando o exercício inerente a essa dada competência é transferida a outrem.

Há ainda, na doutrina, a identificação de centralização territorial e centralização material¹⁵. Contudo, tais aspectos não são tão destacados para a distinção entre Estado simples e Estado Federal, não por carecerem de aspectos próprios e distintos, mas por não permitirem diferenciação tão perfeita no campo cinzento que podem apresentar as descentralizações demonstradas. Tais aspectos

¹⁴ Para um melhor entendimento, são as palavras de Darcy Azambuja, Ob. Cit., p. 364: "(...) Os Estados simples são divididos em partes, que se denominam municípios, comunas, departamentos, províncias etc., nas quais há geralmente uma autoridade executiva eleita pelos habitantes dessas regiões e também conselhos, câmaras etc., que são pequenos poderes legislativos com a função de elaborar certas leis de aplicação local.

Apesar disso, essas autoridades locais continuam como delegações dos órgãos centrais, que as controlam e fiscalizam. O Poder central tem atribuições mesmo para suprimir aquelas circunscrições, aumentar ou diminuir a sua extensão e competência. Em todo território, enfim, só há um governo estatal, que dirige toda a vida política e administrativa."

¹⁵ Conforme demonstra Paulo Bonavides, Ob. Cit., p. 152: "Distingue Dabin historicamente duas formas de centralização: a centralização territorial e a centralização material. Com a primeira, o poder do Estado, segundo ele, se estende a porções cada vez mais largas do território; com a segunda, observa-se dilatação da competência do Estado a assuntos ou interesses que dantes gravitavam na órbita de poderes menores e particulares, providos de certa autonomia. A tais interesses fora até então alheio ao ordenamento estatal".

até aqui abordados são os principais para se compreender, nos pontos que se seguirão, sobre as características de poder político e gestão de um Estado Federal.

A Confederação não se confunde com uma das classificações de forma de Estado, ou seja, não se tem por mesmo que Estado simples ou Estado Federal. A confederação se entende por uma união entre Estados soberanos, para a consecução de um interesse comum, seja para defender o território dos participantes, seja para assegurar a paz interior ou, ainda, qualquer outro interesse que possa ser pactuado entre os Estados soberanos.

A Confederação não se origina de uma Constituição, mas, antes, de um tratado internacional, não havendo que se falar em soberania atribuída àquela. Os poderes confederativos são os delegados pelas partes do tratado, variando na extensão e na profundidade, conforme o objetivo que motiva a união dos Estados, até então, desvinculados.

Não há que se confundir com um mero tratado de direito internacional, que, na atualidade, une diversos países com finalidade comercial, proteção de direitos humanos etc. A Confederação é mais do que isso, tendo nota característica a forma estável de união entre Estados soberanos, com atribuições próprias mediante órgãos interestatais. Portanto, a Confederação se exterioriza como uma pessoa jurídica de Direito Público carecida de soberania.

Apesar de, como afirmado por Darcy Azambuja¹⁶, não existir nenhuma Confederação organizada atualmente, é imperioso estudarmos as notas características dessa união de Estados soberanos, tendo em vista a sua importância histórica para o surgimento do federalismo, uma vez que as treze colônias inglesas da América, após a ruptura do domínio da Coroa Britânica, formaram uma Confederação, perdurando entre 1778 e 1787, até a formação da Federação.

Cumprido, assim, enumerar os principais elementos de identificação de uma Confederação, traços esses que possibilitam diferenciá-la de uma Federação.

O primeiro aspecto a ser analisado, conforme já foi citado, é da origem da Confederação. Esta se dá por um tratado internacional assinado por diversos Estados soberanos, sendo uma simples pessoa jurídica de Direito Público. Já uma Federação é formada por uma Constituição, formando um novo Estado soberano.

¹⁶ AZAMBUJA, Darcy. Ob. Cit., pg. 369.

Tendo como motivo de formação de uma Confederação a aliança entre Estados, essa aliança não é criada com poderes próprios de um Estado, ou seja, não é detentora de poder de império, podendo exercer, tão somente, relações jurídicas internacionais. De outra monta, a Federação é a divisão de um Estado, tendo a atribuição de poderes estatais, poderes de império, exercendo não somente a relação jurídica internacional, mas também a relação jurídica interna.

Em consequente às distinções até aqui apresentadas, pode-se afirmar que, na Confederação, os indivíduos mantêm a nacionalidade dos respectivos Estados. Já no Estado Federal, todos têm uma única nacionalidade, a que decorre do próprio ente constitucionalmente regulado.

Conforme Paulo Bonavides¹⁷, “o poder da Confederação lida com Estados e não com cidadãos”. Isso se dá, pois a Confederação é, tão somente, uma união de Estados, não apresentando uma cidadania comum, um território próprio ou poderes de império. Dessa forma, os órgãos instituídos não são direcionados ao exercício de qualquer tipo de poder aos cidadãos dos estados participantes, mas apenas relacionados à atuação internacional. Diferentemente, como é lógico, é o poder do Estado Federal, que é direcionado, além da ordem externa, à ordem interna, extraído da Constituição, possuindo *imperium* sobre os cidadãos e sobre o território.

Na Confederação, o órgão central é denominado *dieta*, sendo, conforme Azambuja¹⁸, “verdadeiro Congresso onde as decisões são tomadas, como nas reuniões diplomáticas, por unanimidade”. Tal órgão é composto de chefes de Estados ou embaixadores. Mas, em decorrência lógica do que já se falou, ou seja, de que não há poder soberano na Confederação, os Estados participantes poderão opor-se às decisões da *dieta*, denominando-se de direito de *nulificação*. No Estado Federal, as decisões dos órgãos constitucionalmente competentes são dotadas de força coercitiva, sendo obrigatórias para todos os cidadãos e entes federais.

Mantendo-se a soberania de cada Estado parte da Confederação, estes podem denunciar o tratado e retirar-se da respectiva união, sendo denominado de direito de secessão. Diferentemente, no Estado federado, os estados membros não terão o mesmo direito, uma vez faltar-lhes a soberania, além de que a própria característica da Federação é a união indissolúvel dos entes autônomos que a compõem.

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. Ob. Cit., pg. 167.

¹⁸ AZAMBUJA, Darcy. Ob. Cit., pg. 369.

Já o *Estado Federal* tem sua terminologia derivada do latim *foedus*, que significa aliança, pacto. Tal terminologia é consentânea à própria essência do federalismo, a união de Estados. Contudo, tal união de estados do federalismo não é a mesma da Confederação. Como vimos, nesta, a união é realizada por Estados soberanos para a formação de uma pessoa jurídica de direito público não dotada de soberania. Ao revés, na Federação, a união é realizada por Estados autônomos, mas não soberanos, que formam um único Estado soberano. Assim é a conclusão de Dalmo de Abreu Dallari¹⁹, ao tratar sobre divisão política do Estado, ensinando que “são *federais* quando conjugam vários centros de poder político autônomo”.

Além do mais, não há que se confundir a Federação com o Estado Unitário, vez que neste há regime único, com concentração de competência política ao ente central. Já no Estado Federal há, na realidade, um elo que une os Estados autônomos, com competência política, a um Estado único, também detentor de competência política própria.

Diante do exposto, pode-se concluir que a principal característica do Estado Federal é a divisão política entre entes federativos distintos, cada qual com competência própria e incidente sobre determinada parcela do território²⁰. Há, assim, um ente federal competente por toda a legislação internacional, ou seja, a relação do Estado com outros Estados soberanos, uma relação exterior; e também competente sobre a legislação nacional ou federal. Nesse sentido, entende-se como legislação nacional aquela relacionada com aspectos comuns a todo o território do referido Estado. Já a legislação federal seria aquela que regula assuntos relativos à União, ou seja, ao ente federal de maior abrangência²¹. Havendo, ainda, entes federativos

¹⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 255.

²⁰ Para um maior aprofundamento: KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p., 451-452. “A ordem jurídica de um Estado federal compõe-se de normas centrais válidas para o seu território inteiro e de normas locais válidas apenas para porções desse território, para os territórios dos “Estados componentes (ou membros)”. As normas gerais centrais, as “leis federais”, são criadas por um órgão legislativo central, a legislatura da “federação”, enquanto as normas gerais locais são criadas por órgãos legislativos locais, as legislaturas dos Estados componentes. Isso pressupõe que, no Estado federal, a esfera material de validade da ordem jurídica, ou, em outras palavras, a competência legislativa do Estado, está dividida entre uma autoridade central e várias autoridades locais (...)”.

²¹ Tal distinção é deveras importante, tendo-se em vista a possibilidade de o ente maior legislar sobre assuntos próprios de sua competência ou, ainda, de assuntos que são relacionais a toda a ordem jurídica nacional. Temos como maior exemplo na jurisprudência brasileira a Lei nº. 8.666/90, que regula sobre licitação e contratos administrativos, em que há normas de caráter nacional, devendo ser observadas por todos entes federativos, mesmo que a respeito de licitação a um estado ou município. Mas, ao revés, há normas que dizem respeito, tão somente, à União, pois são inerentes à competência do ente federal, não tendo seu âmbito de incidência sobre estados ou municípios.

menores, como em todos os países que seguem o modelo federativo, denominados estados, Länder, Cantões, Províncias etc. No Brasil, com a Constituição da República de 1988, há um terceiro ente federativo, os municípios, inovação esta tupiniquim²².

Tais entes subnacionais têm sua competência própria constitucionalmente assegurada. Para tanto, tais entes federativos são detentores de sua própria organização (autoorganização), podendo, no caso brasileiro, os estados-membros regerem-se pelas Constituições estaduais, por terem o denominado poder constituinte decorrente. Já os municípios podem se autoorganizar por leis orgânicas próprias. Além disso, tais entes podem se reger por leis próprias (autolegislação), com competência constitucionalmente atribuída a assuntos próprios.

Referidos membros federativos têm o poder de autogoverno e de autoadministração. O primeiro consiste no exercício da governança ser realizado por representantes do ente, sem ingerências políticas de outro ente federal, nem mesmo a União. Já a autoadministração consiste na atribuição constitucional a cada ente federativo de competências materiais próprias para o exercício e o desenvolvimento de sua atividade normativa.

Há de se destacar, no entanto, que não há hierarquia entre as competências, principalmente legislativa e material, dos entes federativos de níveis distintos²³, mas, sim, atribuições próprias. Caso haja matéria normativa ou administrativa realizada por entes federativos distintos, a análise de constitucionalidade destas será feita em

²² Demonstrando a relevância federativa dos municípios no Estado Federal brasileiro: BULOS, Uadi Lammego. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 940. “No Brasil, a valorização do Município é crescente. De simples lembrança na Carta Imperial de 1824 (art. 169) ao poder de auto-organizar-se conferido pela Constituição de 1988 (art. 29), ele vem obtendo lugar de destaque.

A disciplina normativa que o Texto de Outubro lhe conferiu é bastante inovadora, não possuindo similar nas constituições passadas, nem nos ordenamentos constitucionais de outros países. Nem mesmo o *federalismo de duplo grau*, terminologia usada por Charles Durant para caracterizar a federação soviética, instituída sob a égide das Constituições de 1936 e 1977, serve de precedente. Segundo Durant, as Repúblicas Federadas tinham de conter os *Territórios* e as *Regiões Autônomas*, por meio de textos constitucionais próprios, que previam competências mínimas (*El Estado Federal em el derecho positivo*, p. 193).”

²³ É comum na doutrina utilizar a expressão “entes federativos de diferente hierarquia”. Contudo, se tem por certo que não há real hierarquia entre tais entes, mas sim níveis de competência distintos. Contudo, tendo-se em vista a usual nomenclatura já existente, poderá ser assim empregada no presente estudo, mas com o alerta que se fez necessário.

apreciação a qual ente federal é atribuída a competência constitucional, podendo, e.g., prevalecer a legislação do estado em face da legislação federal²⁴.

No federalismo, independentemente de este ser dual ou cooperativo²⁵, os estados-membros, conforme Konrad Hesse²⁶, têm poder de influência sobre a União, e esta sobre aqueles. Essa influência é derivada da participação possível em cada esfera federativa distinta, seja por órgãos representativos, seja por controle de unidade atribuído constitucionalmente. Neste ponto, avançar-se-á ainda sobre o elemento de participação do federalismo. Pode-se adiantar que, nessa forma de Estado, a despeito de as competências serem próprias dos diversos entes federativos e, ainda, serem atribuídas constitucionalmente, dotadas de autonomia, estas não são totais, vez que, por ser um único Estado soberano, o todo tem de ser harmônico e coeso.

Tendo em vista todo o exposto, pode-se concluir que a nota característica do federalismo é a repartição constitucional de competências legislativas e administrativas aos entes federativos de diversos níveis. Tal ponto é de importante constatação, uma vez que será pedra de toque em todos os assuntos que se seguirão no presente estudo, desde as notas características de cada espécie de federalismo, até podermos chegar ao ponto principal, que é a repartição de competências no federalismo fiscal e as taxas setoriais no ordenamento jurídico brasileiro.

Ainda é importante dar um passo atrás e verificar a origem do Federalismo, onde ele surgiu e por quais motivos. Essa breve identificação é necessária para

²⁴ Como será tratado mais adiante, no federalismo cooperativo, há possibilidade de atribuição de competência igual a entes federativos distintos, o que não afastará de plano a legislação de um determinado ente federativo.

²⁵ Tal tipo de federalismo será trabalhado adiante, mas adiantamos que o federalismo dual é aquele que atribui competências exclusivas para os entes federativos. Já o federalismo cooperativo é aquele em que se que atribuem competências concorrentes entre os entes federativos de níveis distintos.

²⁶ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federativa da Alemanha**. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998. p. 178-179. Ao tratar sobre a Constituição Alemã, entende: "O conceito jurídico-constitucional do estado federal compreende, sem dúvida, características ferais que também são próprios de outras ordens estatal-federais; ele indica, nisso, uma união de várias organizações estatais e ordens jurídicas, e, precisamente, aquelas dos "estados-membros" e aquelas do "estado-total", em que estado-total e estados-membros são coordenados mutuamente na forma que as competências estatais entre eles são repartidas, que aos estados-membros, por meio de um órgão especial, são concedidas determinadas possibilidades de influência sobre o estado-total, ao estado-total determinadas possibilidades de influência sobre os estados-membros e que uma certa homogeneidade das ordens do estado-total e dos estados-membros é produzida e garantida. Mas, apesar da comunidade da estrutura fundamental, cada estado federal é, todavia, uma individualidade concreto-histórica".

constatar as nuances imprescindíveis em um Estado Federal e, de outro lado, os elementos prescindíveis, apesar de recorrentes.

Estudar o federalismo americano é verificar a origem de todo o federalismo, demonstrando a ruptura do confederalismo para a formação do Estado Federal. É imperioso compreender o que motivou esse movimento de unificação de Estados em um nível mais central, com soberania, mas, ao mesmo tempo, com manutenção e atribuição de autonomia a diversos entes federativos de níveis distintos. Portanto, o federalismo americano, como já dito nas linhas que se precederam, inovou a ordem jurídica e todo o desenho institucional de um Estado soberano.

A origem confederativa da América se deu em 1776, momento em que as treze colônias da América rejeitaram a colonização da metrópole, fato este que desencadeou a guerra pela independência em face da Coroa Britânica. Contudo, as treze colônias perceberam que, individualmente, não teriam forças contra o já consolidado e forte poderio bélico inglês. Desse modo, integraram-se em prol de um esforço comum para a defesa do território americano, formando, como próprio é, uma confederação, denominada de Confederação de Estados, estabelecendo-se sob a forma de um contrato intitulado *Article of Confederation and a Perpetual Union*. Tal documento foi elaborado por uma comissão comum, sendo promulgado em 11 de junho de 1776, mas entrando em vigor somente em 1º de março de 1781, quando Mariland, o último estado, ratificou-o.

Como próprio é em uma Confederação, o governo central somente apresentou uma assembleia comum, denominada de Congresso, com participação igualitária de cada Estado, almejando a não concentração de demasiado poder nas mãos de um ente central, motivada pelo receio do enfraquecimento da própria liberdade que se visava proteger. Dessa forma, não houve qualquer participação popular por uma casa legislativa representativa, percebendo-se, também, a ausência de um Poder Executivo e de um Poder Judiciário²⁷.

Após o sucesso da Confederação dos Estados, que culminou na independência, os americanos intuíram que os problemas internos dos Estados não poderiam ser resolvidos completamente pela Confederação que se formou, tendo

²⁷ Conforme art. 2º do *Article Confederation and a Perpetual Union*: “Each state retains its sovereignty, freedom, and independence, and every power, jurisdiction, and right, which is not by this Confederation expressly delegated to the United States, in Congress assembled”.

em vista que o Congresso, o único órgão do governo central, tinha poderes extremamente restritos, abordando, tão somente, as relações exteriores²⁸.

Dessa feita, em 1787, foi formada a Convenção de Filadélfia, composta por diversos delegados dos Estados, com a finalidade de revisar os Artigos de Confederação e sob o prisma de debates sobre problemas de interesse comum. Tal Convenção foi liderada por Benjamin Franklin, James Madison, James Wilson, Governador Morris, Alexander Hamilton, presididos por George Washington.

Indo além dos poderes que cabiam à comissão, não foi apenas revisado o texto do *Article of Confederation*, tendo sido reestruturado todo o Estado americano, sob uma formulação inédita, nunca antes experimentada por uma nação, a forma federativa de Estado.

O objetivo principal da Convenção de Filadélfia era encontrar a forma de fortalecer o novo governo federal, mas reservando poderes próprios aos Estados federados. Conforme narra Augusto Zimmermann²⁹, a forma então encontrada foi de que fosse reservada competência exclusiva (*exclusive federal powers*) ao Congresso norte-americano, sendo que outras passariam a ser da competência dos Estados e da União (*concurrent powers*), sendo o gérmen do que se entende por competência concorrente. Ainda, foram denegadas competências a ambos os níveis de governo (*denied powers*). Por fim, os poderes não mencionados na Constituição – os poderes remanescentes – deveriam ser atribuídos aos estados e ao povo norte-americano.

A ratificação do novo texto constitucional, todavia, não se deu de forma harmônica e uníssona. Diversos foram os movimentos sociais e nuances políticas neste momento de alteração institucional, o que não é possível tratar neste breve relato sobre o federalismo americano, sob pena de ir além do proposto. Contudo, pode-se destacar a dualidade encontrada entre dois principais grupos, os

²⁸ Abordando alguns problemas que eram enfrentados no momento posterior à Guerra de Independência, Schuyler Stephens retrata: "(...) o Congresso, era provido apenas de poderes extremamente restritos, limitados essencialmente, enquanto agência central de uma aliança, às relações exteriores. Não dispunha, em outras palavras, de nenhum meio real para impor sua vontade aos Estados. Nessas condições, conflitos entre o poder central e os poderes locais não paravam de surgir: os Estados eram acusados, justamente, de resistência e usurpações sobre a autoridade federal, assim como de transgredir mutuamente seus direitos e violar os princípios de suas próprias constituições. Esses ataques aos direitos fundamentais da propriedade e do contrato eram o feito do partido dos 'fazendeiros-devedores' que, na maioria dos Estados, haviam conquistado o controle das legislaturas, em detrimento dos interesses estabelecidos, e em parte legítimos, dos comerciantes-credores". (ZIMMERMANN, p. 284 apud DUHAMEL, p. 336).

²⁹ ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 246.

federalistas e os antifederalistas, que demonstra a ruptura da, até então, união confederativa ao federalismo.

Os federalistas eram compostos, como o próprio nome já diz, de indivíduos favoráveis a essa nova forma de Estado, que atribuía os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) ao ente federal, no molde inspirado por Montesquieu, todos estes harmônicos e independentes.

Como forma de influenciar a opinião pública, Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, sob o pseudônimo de *Publius*, elaboraram uma série de oitenta e cinco artigos, entre outubro de 1787 e agosto de 1788, publicados na série *The Independent Journal* em Nova York. Tais artigos e mais oito escritos foram consolidados e publicados em um livro intitulado *The Federalist*. Em resumo, os artigos defendiam a postura reformadora do novo projeto constitucional realizado pela Convenção de Filadélfia, formando um novo Estado federal, com poderes em níveis federativos distintos, atribuídos constitucionalmente. Para a argumentação de tal justificativa, os escritos trouxeram a posição de crescimento econômico, estabilidade, proteção externa e interna, unificação mais forte, dentre outros.

Ao revés, os antifederalistas, destacando-se Richard Henry Lee, com seus escritos intitulados *Lee's Letters from the Federal Farmer to the Republican*, lutavam pela manutenção da Confederação e, conseqüentemente, rechaçavam a nova Carta federativa. Tal grupo era composto, ainda, por Patrick Henry e Mercy Warren, revolucionários de 1776, que viam o governo como manifestação da tirania, entendendo que o poder deveria ficar nas mãos populares.

Após acalorados debates, em 1787, a Constituição Americana foi discutida e aprovada pela Convenção Constitucional da Filadélfia, entrando em vigor em 1789, sendo, ainda, a atual Constituição dos Estados Unidos da América, a qual instituiu o primeiro Estado federal da história.

Atualmente, é a forma estatal preferível nas nações modernas, cada qual com seus traços próprios, mas todas com pontos em comum. Não há dúvida quanto à vivência dos Estados federais, não se podendo dizer o mesmo das teorias justificadoras do federalismo.

O primeiro estudo sobre o Estado Federal tentou negá-lo, não como realidade, mas sim como classificação, entendendo que seria apenas uma Confederação, não havendo uma nova espécie de forma estatal. Esse primeiro

estudo foi realizado por Calhoun no século XIX³⁰, o qual não aceitou a ideia de que o poder soberano, por ser atributo essencial do Estado, poderia pertencer à União e aos estados-membros ao mesmo tempo. Para Calhoun, se o poder soberano pertencesse aos estados, o que se via na realidade americana seria apenas uma Confederação. Por outro lado, caso a soberania fosse titularizada pela União, seria apenas um Estado Simples, uma vez que os estados não poderiam ser eleitos como unidades federativas.

O referido autor não somente rechaçou a ideia do federalismo sob o prisma da tutela do poder soberano, alegando ainda problemas quanto à origem do Estado novo. Para Calhoun, a união entre os treze Estados independentes somente poderia ter sido realizada por um tratado, sendo que este não poderia ter força de lei, visto ser esta uma norma imposta por um poder superior, o que não se via entre iguais. Concluía, assim, que, se o “Estado Federal” se baseasse em um tratado, só poderia ser, na realidade, uma Confederação e, se assim não fosse, o novo Estado não teria base jurídica.

Por outro lado, a teoria de Le Fur se destacou, ao tentar resolver os problemas trazidos por Calhoun. Para Le Fur, nos dizeres de Azambuja³¹, “a Federação pode nascer histórica e juridicamente de dois modos, conforme seu duplo caráter federal e nacional”.

Le Fur entendia que o Estado Federal não careceria de um tratado para que fosse instituído. Uma primeira possibilidade seria um Estado Unitário se transformar em Estado Federal, transferindo poderes – e não somente delegando – para suas províncias, agora com poderes autônomos. Além disso, os recém-criados entes federativos deveriam ter poderes de influir na vontade da União.

Um segundo caso possível, conforme Le Fur, seria a formação do Estado Federal se dar não como movimento dos Estados participantes, mas com um movimento nacional. Exemplo desse movimento é o caso da Suíça em 1848.

O referido jurista não declina da possibilidade de um Estado Federal surgir por um tratado firmado por Estados individuais. Contudo, para ele, não há que se confundir esse tratado com o resultado que ele alcançará. Desse modo, é

³⁰ Conforme se percebe em AZAMBUJA, Darcy. Ob. Cit.. p. 372: “Calhoun, político e escritor americano do século XIX, foi o primeiro a tratar do Estado Federal, em última análise para negá-lo, equiparando-o a uma Confederação”.

³¹ AZAMBUJA, Darcy. Ob. Cit., p. 372-373.

necessária a análise das diversas fases por que passa o processo de formação do novo Estado.

Em um primeiro momento, há um tratado em que os Estados independentes pretendem formar um novo Estado, agora federal, fixando a sua organização. Já em sua segunda fase, o referido projeto deve ser aprovado pelos diversos Estados participantes, conforme suas ordens jurídicas internas. Como última fase, tem-se a vigência da nova Constituição Federal e o funcionamento dos órgãos federais, surgindo o novo Estado Federal, distinto e superior aos Estados participantes, os quais passam de independentes para membros federativos.

A Escola de Viena chega à mesma conclusão de Le Fur, apesar de ter fundamentos teóricos distintos. Para Kelsen³², o Estado Federal se apresenta em três ordens jurídicas distintas, mas que coexistem. A primeira ordem jurídica seria a *local*, constituída pelos Estados membros. A segunda ordem jurídica seria a *central*, compreendendo a União. Por fim, a terceira seria a ordem *total*, manifestação da competência suprema (*Kompetenzhoheit*), que permite a identificação do Estado no plano internacional. Dessa forma, o Estado federal é justificado pelo seu reconhecimento pela ordem jurídica mais elevada, a ordem internacional. Em consequência, o Estado Federal terá competência para definir a sua ordem interna, seja para a União, seja para os estados membros.

Dentre as teorias apresentadas, pode-se extrair uma conclusão comum. Não há que se contestar a existência fática e jurídica do Estado Federal. O ente dotado de soberania é o Estado Federal, que não se confunde com a União e nem com os estados-membros, que são autônomos, exercendo poder político constitucionalmente estabelecido e em caráter originário. Tal premissa é de fundamental importância para o debate que seguirá, em que se analisará a competência federativa atrelada às taxas setoriais.

³² KELSEN, Hans. Ob. Cit., p. 452: "As normas centrais foram uma ordem jurídica central por meio da qual é constituída uma comunidade jurídica central parcial que abarca todos os indivíduos residentes dentro do Estado federal. Essa comunidade parcial constituída pela ordem jurídica central é a 'federação'. Ela é parte do Estado federal total, assim como a ordem jurídica central é parte da ordem jurídica total do Estado federal. As normas locais, válidas apenas para partes definidas do território inteiro, formam ordens jurídicas locais por meio das quais são constituídas comunidades jurídicas parciais. Cada comunidade jurídica parcial abrange os indivíduos residentes dentro de um desses territórios parciais. Essas unidades jurídicas parciais são os 'Estados componentes'. Desse modo, cada indivíduo pertence, simultaneamente, a um Estado componente e à federação. O Estado federal, a comunidade jurídica total, consiste, assim, na federação, uma comunidade jurídica central, e nos Estados componentes, várias comunidades jurídicas locais".

1.2 Elementos da federação

Ao tratar dos elementos da federação, não se tem uma rigidez absoluta sobre os aspectos de cada elemento, mas sim a identificação de sua existência e, em análise assim posterior, o nível em que se apresenta tal característica intrínseca da forma de Estado que estamos trabalhando. Portanto, há de se ter por correto o entendimento de que os elementos de uma federação são aqueles relacionados com a própria orientação estrutural do conceito da forma de Estado Federal. Todavia, não se devem analisar os diferentes níveis de manifestação em comparação a experiências de Estados distintos, para poder classificar um Estado como federal, mas, tão somente, para identificar a possível etapa de evolução federativa do Estado em apreciação.

A *soberania* estatal não é um atributo exclusivo do federalismo, mas de reconhecimento de determinado Estado. Contudo, no Estado Federal, esta tem seu aspecto próprio e necessário. Como o reconhecimento da soberania se confunde com o próprio processo de formação do Estado Moderno. No Estado da Antiguidade, que tem seu termo final no Império Romano, não se verificava qualquer manifestação de soberania, mas sim de autarquia, o que não caracteriza espécie de supremacia de poder, mas somente autossuficiência de determinada cidade-Estado.

Sendo assim, visualizam-se, no século XVI, as primeiras obras que tratam sobre a soberania, sendo a inaugural de Jean Bodin, de 1576, denominada “Les Six Livres de la République”³³. Na referida obra, Bodin vê a necessidade de formular uma definição de soberania, pois seria este um ponto crucial para se entender o trabalho da República, chegando à conclusão de que soberania é um poder *absoluto e perpétuo*.

Absoluto, pois não estaria limitada a poder, cargo ou tempo, ressalvando, tão somente, as limitações divinas e naturais, como demonstração do poder teocrático ainda existente à época. Quanto à perpetuidade, Bodin entendia que o poder absoluto não poderia ser exercido por prazo certo, pois, se assim fosse, não se teria soberania, mas depositário de poder. Por fim, conforme esse segundo elemento –

³³ Ver em: DALLARI, Dalmo de Abreu. Ob. Cit., p. 76-77.

perpétuo – a soberania apenas poderia existir em Estados aristocráticos e populares, pois, sendo o titular do poder soberano uma coletividade ou todo o povo, haveria possibilidade de continuação do poder sem intervalos. Uma exceção possível seriam as monarquias, caso fossem hereditárias.

Já o aspecto externo da soberania somente foi concretizado em 1648, com a Paz de Westfalia e a afirmação da coexistência de Estados independentes.

Sem prejuízo de estudos teóricos e empíricos ao longo de quase cinco séculos, os quais demonstram a larga evolução do tema, pode-se conceituar a soberania como um poder político supremo e independente, um poder de autodeterminação plena, não condicionado a nenhum outro poder, seja na ordem interna ou externa. Esse conceito tem dois vieses. O primeiro seria a soberania externa, em que o Estado não se condiciona ao poder de nenhum outro e tem sua existência reconhecida. O segundo seria a soberania interna, relacionada à supremacia estatal sobre os seus cidadãos.

Em vista do conceito de soberania, aplicado aos Estados Modernos, deve-se entender qual a sua aplicação ao Estado Federal. Como em conclusão do tópico que se fez por último, a soberania não é um elemento de determinado ente federativo, pois estes têm apenas autonomia, mas sim do próprio Estado Federal como um todo. Isso quer dizer que o Estado Federal deve ter a soberania como um dos seus elementos necessários de reconhecimento de um Estado, na visão de Estado Moderno. Já as nuances dessa sua manifestação devem ser correlacionadas a qual titular se analisa e como é realizado.

O titular do poder soberano em um Estado Federal é, em regra e na visão que se faz presente atualmente, o povo, sendo representado por órgãos dotados de legitimidade formal e material constitucionalmente estabelecida. Esse poder soberano é manifestado na construção do Estado como um todo, não se repartindo, como já dito, aos entes que o compõem. A soberania é o ponto nodal de reconhecimento desse Estado Federal, na ordem externa, (*Kompetenzhoheit*) e, mais ainda, de poder, na ordem interna, a atribuir competências aos entes federativos, em prol de sua autonomia.

Entende-se pelo elemento da *separação* a imprescindível necessidade de ter as competências legislativas dos entes federativos bem definidas na Constituição Federal, como forma de estabelecer e identificar a autonomia de cada esfera federada, impondo um poder-dever em certos interesses que se fazem presentes e,

principalmente, demonstrando a inexistência de hierarquia entre esferas distintas, mas, sim, atribuições de competências assinaladas, como já tratado alhures. Entendo a manifestação de tal “princípio”³⁴, como na visão de Maurice Croisat³⁵, ser relacionada às competências legislativas. Contudo, há possibilidade de extensão ao conceito do elemento a incluir as competências materiais (administrativas), tendo em vista que elas, como será abordado na discussão central deste trabalho, têm forte influência nas discussões federativas em diversos campos, como organizacional, responsabilidade de tutela pelo setor público e, como destaque para este estudo, atribuição de competência possível para fiscalizar em nível de poder de polícia para configurar a manifestação de taxas.

É indiscutível a necessidade de a Constituição Federal trazer normas claras e precisas sobre as competências legislativas e administrativas dos entes federativos autônomos. Todavia, apesar de tal imprescindibilidade, isso não é verificado em diversas Constituições, como será demonstrado no cerne do presente estudo em referência ao tópico problema das taxas setoriais.

Até aqui se abordou como as teorias possíveis do reconhecimento do Estado Federal, de Le Fur e de Kelsen, que, apesar de terem fundamentos distintos, chegam à mesma conclusão. Para este último, a certificação internacional é relacionada à competência suprema (Kompetenzhoheit), a qual permite a reconhecimento do Estado na órbita internacional.

Tem-se que entender, entretanto, que tal abordagem é aferida em segundo plano, quando se trata do elemento separação, uma vez ser indiferente à ordem internacional a subdivisão dos entes federativos³⁶, sendo vista, tão somente, a

³⁴ Para diversos autores, como VIZEU, Leonardo. Ob. Cit. p. 462, tais elementos seriam princípios. Contudo, não reconhecemos que sejam princípios, mas sim regras necessárias para a identificação de determinado Estado Federal. O nível de identificação pode ser relacionado a outro princípio, o qual determina a evolução federativa do Estado em análise, seja em direitos fundamentais, sociais, dentre outros. Portanto, entendemos ser uma regra a existência de tais elementos, mas o seu conteúdo se encontra nos campos do obrigatório e permitido. Obrigatório, pela existência e identificação de aspectos mínimos; permitido, no aspecto de evolução do conteúdo flexível relacionado ao tempo, espaço e realidade analisada.

³⁵ CROISAT, Maurice. **El federalismo em las democracias comtemporâneas**. Barcelona: Hacer, 1995.

³⁶ PIRES, Thiago Magalhães. **As competências legislativas na Constituição de 1988: uma releitura de sua interpretação e da solução de seus conflitos à luz do Direito Constitucional contemporâneo**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 41: “Portanto, o pacto federativo é matéria disciplinada pelo direito interno do Estado, cabendo a este, por isso, disciplinar as relações entre suas partes integrantes. Por via de consequência, a própria existência de subunidades políticas é geralmente irrelevante no plano internacional. Tanto assim que a responsabilidade internacional por atos das subunidades é imputada diretamente ao Estado federal, sendo indiferente, ainda, a eventual atribuição de competências na esfera internacional às unidades de uma federação”.

competência suprema do único ente soberano, o Estado Federal³⁷. Assim, resta patente a necessidade de separação de competências na Constituição Federal como elemento mínimo de existência do Estado Federal, visto que seu reconhecimento, na ordem externa, diz respeito apenas a um aspecto da soberania, qual seja, a internacional, não levando em consideração, ao menos em regra, a soberania interna, como já tratamos.

Apenas como introdução do tema que será mais bem delineado adiante, é importante ressaltar que não há distinção, ao menos no ponto de vista do elemento separação, de como a competência será repartida, seja horizontal ou verticalmente³⁸, uma vez que, havendo a repartição de competência, há satisfeito o elemento mínimo em questão. Não se exige, dessa forma, que as competências sejam estanques ou dialógicas, mas que sejam identificadas a cada subunidade federativa.

Outro importante elemento do Estado Federado é a *descentralização política*. Há que se distinguir a locução “descentralização” do direito administrativo, amplamente conhecida e utilizada, da “descentralização” política.

Na descentralização administrativa, o que se tem é o exercício de competências autônomas por pessoas jurídicas distintas do ente político, mas criadas por este, originariamente competente para exercer a atividade em questão. A relação entre o ente político e as entidades descentralizadas é de tutela ou

³⁷ A exemplificar a distinção entre ordem jurídica interna e ordem jurídica internacional, o STF julgou, em matéria tributária, pela possibilidade de a União, como ente nacional, conceder isenções heterônomas, não encontrando vedação ao art. 151, III da Constituição da República de 1988. Conforme se percebe: “A cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno (...). Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional”. STF, 2ª Turma, RE543.943 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 30/11/2010, DJE 15/02/2011.

³⁸ Como dito, este tema será tratado mais adiante, o que não permite aprofundamento neste momento. Mas, a título de breve esclarecimento, entende-se a repartição horizontal como a competência dual, aquela em que entes federativos distintos têm competências estanques, que não se correlacionam. Já a repartição vertical, mais moderna, característica do federalismo cooperativo, é aquela em que institui matéria no campo da competência concorrente. Aliás, é possível que uma Constituição Federal apresente competências privativas e concorrentes, como exemplo de nossa própria Constituição brasileira de 1988.

controle, mas não de hierarquia, tendo em vista não serem órgãos de uma mesma pessoa, fato este evidenciado na desconcentração.

Já a descentralização política, nota característica do Estado Federal, não se confunde com a descentralização administrativa. Aqui, a descentralização não é realizada pelo ente central, como poderia se comparar ao ente federal na descentralização administrativa, mas, sim, pela própria Constituição Federal, que cria e atribui competências aos entes federativos. Além do mais, a análise não se tende, tão somente, às atribuições administrativas, mas à descentralização política, trazendo, por consequência, a diversidade de ordens jurídicas distintas em um mesmo território.

Dessa feita, em um Estado Federal, é elemento imprescindível a existência de descentralização política, demonstrando diversos níveis de entes federativos distintos, cada qual com sua competência atribuída constitucionalmente e com ampla autonomia de atuação.

A *autonomia* é um elemento que se correlaciona, por decorrência lógica, à soberania, à separação e à descentralização política. Já foi falado diversas vezes, tendo em vista a necessidade de se destacar, que a autonomia é um dos pontos mais importantes de identificação de um Estado Federal, tanto é assim que é elencada como um elemento mínimo necessário. Referido elemento é um dos principais a distinguir o Estado Unitário do Estado Federal, uma vez que neste há a repartição política dotada de autonomia entre os entes federativos e não só uma delegação de poder.

Podemos concluir, assim, que a autonomia é o exercício, por cada nível de governo, da competência própria delimitada constitucionalmente, não podendo haver ingerências, seja como controle hierárquico ou de tutela, de uma unidade federativa sobre outra. Contudo, tal conceito não se basta, devendo ser analisadas algumas necessárias ocorrências político-jurídicas, no campo abstrato e fático, para que o elemento autônomo se manifeste.

O primeiro ponto, conforme extraído do conceito apresentado, é que as competências sejam delimitadas constitucionalmente. Entende-se pela necessidade da existência de uma Constituição e que, além disso, ela seja rígida, ao menos no que diz respeito à definição de quais entes federativos compõem o Estado Federado e quais serão as suas competências. Isso se dá, pois, não havendo definição clara em sede constitucional – como também citado no elemento separação –, não há

como identificar o desenho político federativo, não havendo, assim, método possível de regular o campo autônomo de cada unidade federativa.

Há necessidade de que esse documento constitucional seja rígido³⁹, ao menos nos dois campos destacados, como forma de impedir que uma mera legislação possa modificar as competências de cada ente federativo, modificando, dessa forma, o campo autônomo de cada um destes. Caso isso fosse possível, haveria possibilidade de sujeição de determinado ente à vontade político-legislativa de outro, o que já cairia por terra toda a argumentação conceitual de independência de ingerência.

Não entendo, contudo, que há necessidade de que tais elementos sejam alicerçados como cláusulas pétreas, pois o que se veda é a possibilidade de outro ente federativo redesenhar o pacto federativo e não que possa haver essa manifestação pelo poder constituinte derivado, o qual se traduz pelo exercício do poder soberano. Mas, caso seja opção do poder constituinte originário estabelecer tais elementos como cláusulas pétreas – imodificáveis por emenda constitucional – penso ser uma manifestação de maturidade federativa já encontrada pelo Estado, que não permitiria possíveis modificações, mesmo que no nível constitucional, do desenho federativo⁴⁰.

Isso se dá, tendo em vista que todas as matérias tratadas na Constituição dependeriam, de certa forma, do que foi estipulado nas competências dos entes

³⁹ Entende-se por uma Constituição rígida aquela que difere o processo de modificação normativo mais complexo ao comparado a outras espécies normativas. Conforme BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 24: “A *rigidez constitucional* é igualmente pressuposto do controle. Para que possa figurar como parâmetro, como paradigma de validade de outros atos normativos, a norma constitucional precisa ter um processo de elaboração diverso e mais complexo do que aquele apto a gerar normas infraconstitucionais. Se assim não fosse, inexistiria distinção formal entre a espécie normativa objeto de controle e aquela em face da qual se dá o controle. Se as leis infraconstitucionais fossem criadas da mesma maneira que as normas constitucionais, em caso de contrariedade ocorreria a revogação do ato anterior e não a inconstitucionalidade”.

⁴⁰ Interessante constatação da maturidade do desenho federativo brasileiro fora explanada na ADI 926-5, em que se enfrentou a Emenda Constitucional nº 3, criadora do denominado IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), o qual seria incidente, inclusive, aos Estados e Municípios, violando a imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, CR/88). Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence entendeu que o novo tributo seria tendente a abolir a forma federativa de Estado, cláusula pétrea inscrita no art. 60, §4º, I, CR/88. Segue enxerto de seu voto: “Essa imanência do princípio da imunidade tributária recíproca de suas entidades políticas à noção mesma do Estado Federal tem por si – como aqui, hoje, também já se demonstrou à sociedade –, a própria origem histórica da garantia, sabidamente resultante, no silêncio da Constituição da Filadélfia, da construção jurisprudencial da Suprema Corte, a partir de *Mac Culloch vs Maryland*, cuja decisão muitos consideram a maior página de John Marshall. (...)”

É certo que, no célebre *Mac Culloch vs Maryland*, o que se tornou mais conhecido foi o axioma de Marshall, repetido por todos os doutores, de que o “o poder de tributar envolve o poder de destruir”. STF, Pleno, ADI 926-5, rel. Min. Sydney Sanches, DJ 06/05/1994.

federados, pois cláusula pétrea nada mais é que a demonstração do núcleo mínimo do arcabouço constitucional, do que deve se manter para não ocorrer a alteração dos princípios básicos da Constituição do Estado.

Ainda quanto à necessidade de uma Constituição rígida, é indispensável que esta seja a norma suprema do Estado, já que ela deverá reger todo o pacto federativo. Caso houvesse outra legislação suprema que fosse relacionada a um ente determinado, contrariar-se-ia a lógica de tudo que já fora apresentado até aqui, uma vez que esse fato retiraria toda a competência máxima assegurada às unidades federadas e suas autonomias.

O mínimo necessário é que exista uma Constituição dotada de rigidez nos elementos tratados, sendo esta a norma suprema, a manifestação da soberania interna do Estado.

Outra abordagem necessária sobre a autonomia é identificar o seu conteúdo, ou seja, o que se objetiva com a autonomia e por que meios são assim satisfeitos. A doutrina majoritária entende que a autonomia do Estado Federado é composta de três elementos, quais sejam, o autogoverno, a autoorganização e a autoadministração, conforme se manifesta Luís Roberto Barroso⁴¹:

Auto-organização significa que cada uma das entidades componentes do Estado federal pode elaborar sua própria Constituição dispondo sobre o mecanismo de seus órgãos de ação política.

Autogoverno implica a garantia assegurada ao povo, nas unidades federadas, de exercer o direito de escolha de seus dirigentes, através de eleições, e de editar, por seus representantes, as leis reguladoras da gestão da coisa pública, no âmbito de seus poderes.

Autoadministração é a capacidade assegurada aos estados de possuir administração própria, ou seja, a faculdade de dar execução própria às leis vigentes e de buscar, por meios próprios, realizar o bem comum.

Tais aspectos são decorrentes da própria essência pelo que se busca a autonomia em distinção do antigo exercício do poder delegado do ente central dos Estados Unitários. Não haveria como um ente ser autônomo, se não houvesse a garantia constitucional de sua independência, desdobrada no triplo aspecto político estrutural, ou seja, a fonte normativa (autoorganização), o exercício eletivo

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. **Direito constitucional brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 23.

decorrente da fonte normativa (autogoverno) e, assim, a concretização, no plano abstrato normativo, por vias de execução de tais escolhas (autoadministração).

Alertado por Thiago Magalhães Pires⁴², que o aspecto de autoorganização diz respeito à organização dos entes periféricos não poder ser “objeto de controle ou definição por parte do ente central ou de outros entes periféricos”, o que não quer dizer que a Constituição de República, que também é a Constituição do ente federal União, tratar sobre a organização dos entes federativos. Isso somente corrobora o que se tratou até aqui, ou seja, não há que se confundir o poder soberano com a União.

Visto o conteúdo da autonomia, resta necessário encontrar meios de dar concretude a tal elemento. Isto é, a mera previsão constitucional de tais aspectos de independência da unidade federativa não resta por atingir o objetivo real da autonomia, sendo, apenas, um primeiro passo. O principal ponto, que é pedra de toque do presente estudo, é a autonomia financeira do ente federativo. Nada se teria por autônomo, caso houvesse dependência orçamentária de outro ente de nível distinto ou igual.

Há que se ter a competência tributária estabelecida constitucionalmente, como método de a unidade federativa conseguir sua própria receita orçamentária para a consecução de seus fins. Obviamente, não é a única forma de alcançar receita, ainda se tendo por destaque as receitas próprias decorrentes de seus bens e serviços, receita decorrente dos *royalties*, dentre outras. Para o avanço da temática abordada como tema, destaca-se a competência tributária para a possível realização de cobrança de taxas e os *royalties*, tendo em vista ser receita originária dos entes subnacionais atrelada à exploração de bens da União encontrados em territórios destes, conforme art. 20, §1º da Constituição da República. Contudo, delinear-se-ão os principais pontos de abordagem em momento propício.

⁴² PIRES, Thiago Magalhães. Ob, Cit., p. 49. Para um maior aprofundamento sobre a autoorganização: “ela significa apenas que a organização dos entes periféricos não pode ser objeto de controle ou definição por parte do ente central ou de outros entes periféricos. Em geral, isso se desdobra no poder de editar uma Constituição local, compreendida como um documento formal e rígido em relação ao direito ordinário editado pelo ente periférico. Mas isso nem sempre acontece: às vezes, a Constituição Federal – que é simultaneamente a Constituição da União – disciplina inteiramente ela mesma a organização local (como na Índia) e torna-se, com isso, também a Constituição dos Estados. Outras vezes, a tradição de flexibilidade constitucional acaba sendo incorporada pelos entes locais, embora seja rígida a Constituição Federal (é o que acontece com o Canadá)”.

Como último elemento do Federalismo, atrela-se a ideia de *vedação à secessão*, pois é a manifestação concreta do princípio da indissolubilidade do pacto federativo, o qual tem sua origem na Federação norte-americana, como já tratado, sendo formada por um pacto entre as trezes colônias independentes americanas, após a Confederação por estas instituída. Daí, a ideia de um pacto federativo do qual não se é possível subtrair.

Realmente, uma nota característica da distinção entre Confederação e Federação é, na primeira, existir o direito potestativo de secessão, o qual se entende pela possibilidade de se denunciar o pacto e não mais fazer parte da união formada. Na Confederação, é indispensável a existência desse direito potestativo de secessão, pelo fato de cada Estado participante ainda ser dotado de sua soberania e independência, não podendo haver qualquer critério, mesmo que mínimo, que impeça a sua plena manifestação, a qual se tem, neste aspecto tratado, o de se retirar de um pacto de união entre Estados soberanos distintos. Aspectos de responsabilidade internacional por decorrência da secessão podem existir, mas são consequências de um exercício e não impedimento do próprio exercício.

Em contrariedade, na formação de uma Federação, cada Estado parte não tem a sua soberania, mesmo que esta fosse existente em momento anterior à formação federativa – como ocorrido nos Estados Unidos da América –, mas sim sua autonomia, sendo soberano apenas o Estado nação. Como permitir que um estado-membro autônomo possa exercer um direito de que não é estruturalmente atribuído a este, ou seja, um direito potestativo (que não admite contestações) de se ver independente de uma estrutura de estado federal?

A resposta a essa indagação somente pode ser contrária à possibilidade de secessão por parte de estado-membro. Isso se dá, tendo em vista que, caso fosse possível a um ente federativo exercer um direito potestativo de secessão, a ele estaria sendo dado direito maior do que a sua própria existência, ou seja, estar-se-ia permitindo que ele pudesse sobrepujar a Constituição Federal, da qual ele retira sua realidade. Desse modo, seria a afirmação de um paradoxo federativo, um raciocínio argumentativo de existência e distinção que se sucumbe à própria sorte de entes autônomos.

Portanto, não há como conciliar a ideia do direito de secessão dos estados-membros de uma Federação, por faltar a própria coerência lógica de estrutura de um Estado Federal.

Há de se diferenciar, no entanto, o direito potestativo de secessão da ocorrência de secessão, não havendo qualquer impedimento federativo estrutural a este. É plenamente possível que, por meio de uma reforma constitucional, possa ser efetivada a secessão, ou seja, a independência de um ente até então federativo. Com isso, não se tem a soberania da referida unidade federada em questão, mas sim a soberania do Estado que, por sua manifestação de poder constituinte derivado, reforma a Constituição Federal, ao ponto de separar o referido ente subnacional. Logo, a soberania é pressuposto do Estado e consequência ao ente que se separa, o qual passa a ser um novo Estado, não mais federativo à união pretérita, mas que pode ser federativo na sua nova composição.

Logo, os entes federais são autônomos em relação ao Estado, dada sua existência constitucionalmente assegurada. Daí, impossível que os entes federativos tenham um direito potestativo que supere a própria Carta que lhes atribui existência, sendo um raciocínio estrutural básico. Contudo, nada impede que a ocorrência fática de secessão se evidencie, uma vez que esta pode ser derivada pelo próprio poder soberano, em manifestação a uma reforma constitucional. Caso isso ocorra, o ente que se separou, passou, em tese, a ter soberania e uma nova ordem formal de Estado, a qual pode, inclusive, ser federal, mas que não tem relação com a que este se desassociou.

Em resumo, há de se perceber, como um dos elementos mínimos em um Estado Federal, a sua soberania, com separação delimitada de competências legislativas e administrativas dos entes que o compõem, ocorrendo a descentralização política às esferas distintas de poder, cada qual dotada de autonomia, vedando-se a secessão.

1.3 Tipos de federalismo

Há diversas classificações do federalismo demonstrando aspectos que, a despeito de serem antagônicos, não desclassificam determinado Estado como federal. Abordar-se-ão aqui o federalismo dual e cooperativo, o federalismo simétrico e assimétrico e, ainda, o federalismo centrípeto e centrífugo.

O Estado Federal, quanto à repartição de competências aos entes autônomos que o compõem, pode ser desenhado de diferentes formas. Quando se atribui uma divisão rígida de competências, há o denominado *federalismo dual*. Em contrapartida, ao se atribuírem competências que se sobrepõem, há o denominado *federalismo cooperativo*.

No federalismo dual, as competências são repartidas de forma horizontal, estanque, em que há competências próprias de cada ente federativo de nível distinto, não havendo sobreposição de matérias. Tal critério foi utilizado no federalismo clássico americano, existente até o início do século XX. No federalismo dual, os entes federativos gerenciam suas competências de forma coordenada, sendo possível somente em Estados liberais, por não necessitarem de intervenção e regulação estatal, principalmente nas áreas correlatas aos direitos de segunda e terceira geração, prestacionistas por natureza.

Diferentemente, partindo de uma ideia de repartição de competências verticalmente, o federalismo cooperativo atribui as competências de forma sobreposta, ou seja, há competências comuns e concorrentes entre as distintas esferas federativas. Apesar de ser um sistema já consagrado na Alemanha, a divisão cooperada ganhou forças com a queda da bolsa de New York em 1929. Dada a necessidade de interferência e de regulação da economia pelo Estado, que só poderia ser efetuada pelo ente que compreenderia o aspecto territorial político total, isso se verificou pela política do New Deal⁴³, de 1930, pelo então presidente Franklin Delano Roosevelt.

Com a alteração de uma divisão federativa de competências horizontal para vertical, os Estados Unidos da América evidenciaram uma concentração maior dos poderes políticos no ente central, em prejuízo da autonomia até então atribuída aos

⁴³ Para compreender melhor o que foi o New Deal, seguem palavras de BARBOSA, Walmir. **História e Política:** elementos introdutórios. Disponível em: <http://cefetgo.br/goiania/cienciashumanas/images/downloads/monografias/monografias_historia_politica.pdf> Acesso em: 15 de janeiro de 2017, p. 126-127: “O New Deal representa uma visão liberal heterodoxa e inovadora. Acossado pela crise recessiva, pela crise social que pode dar margem ao surgimento de projetos e movimentos sociais revolucionários e pela defesa da propriedade e do lucro dos capitalistas e usufruindo da disponibilidade de uma teoria econômica liberal-intervencionista e reguladora (keynesianismo) da URSS, o New Deal da conta de retirar o país da crise. A superação da crise ocorre por meio da programação econômica e financiamento estatal; da preservação/modernização a estrutura capitalista por meio de sua oligopolização e competição controlada; da ampliação das reservas econômicas, políticas e ideológicas da hegemonia burguesa por meio da humanização das relações de trabalho através do piso nacional de salários, dos programas de proteção social, da superação de formas brutais de exploração de trabalho (com a sua transferência para a periferia capitalista); da recriação e reposição da expectativa da satisfação das necessidades individuais no contexto das relações de mercado”.

estados-membros, seja pelo poderio econômico que se concentrou na União, seja pela necessidade momentânea de uma regulação em nível nacional da economia, quando o país superava o colapso e andava a passos largos rumo à nova ascensão econômica trazida pelo New Deal.

Atualmente, entretanto, não se tem como provável tentar estabelecer uma federação dual⁴⁴, visto ser forte a necessidade de prestações sociais, a interferência do Estado na vida privada e, principalmente, na regulação da economia. Além disso, um Estado grande, regulador e prestacionista, induz a diversas competências legislativas e materiais, o que traz a dificuldade de identificar determinada matéria a uma competência própria. Assim, um mesmo objeto a ser legislado ou tutelado administrativamente pode ser enquadrado a uma competência rotulada na Constituição Federal como privativa da União, dos Estados, de ambos, ou, ainda, de nenhum, devendo ser posteriormente identificado a qual ente federativo coube a competência remanescente.

Atualmente, entendo imprópria a divisão estanque de competências dos entes federativos. Desse modo, a possibilidade de determinadas competências serem atribuídas, privativa ou exclusivamente a determinado ente, tendo em vista a necessidade de que seja regulado de maneira uniforme no dado espectro espacial-político; ou, ainda, comum ou concorrente, tendo em vista a necessidade de tutela da mesma matéria, pela sua importância ou necessidade de coordenação, aos diversos níveis federativos. Ponto importante é tentar responder as seguintes questões: será que, sempre que for identificada a divisão de competências verticalmente, ela deverá ser exercida por todos? A competência concorrente ou comum traduz que a atuação deve ser a mesma pelas distintas unidades federadas?

⁴⁴ É importante se notar nos Estados Unidos da América uma certa retomada do poder pelos estados em face do Congresso Nacional, relação esta derivada da Corte Rehnquist e a jurisprudência do “Novo Federalismo”. Para maior entendimento, CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Supremo Tribunal Federal precisa cultivar modéstia institucional**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-29/carlos-campos-stf-achar-humildade-interpretativa-institucional>> Acesso em 15 de janeiro de 2017. “Depois de uma fase inicial mais moderada, a Corte Rehnquist deu início à chamada jurisprudência do “Novo Federalismo”: pautada no originalismo, aumentou o poder dos estados em detrimento do Congresso Nacional. Dureten esse período, com apoio na indeterminada *Commerce Clause* e em registros históricos inconclusivos sobre o significado original dessa cláusula, a Corte Rehnquist, com frequência única na história, julgou dezenas de leis federais inconstitucionais, todas oriundas de um Congresso, majoritariamente, democrata. Em uma série de decisões, iniciada por *United States v. Lopez*, a Suprema Corte superou uma concepção de federalismo consolidada desde o triunfo do *New Deal* do presidente democrata Roosevelt, e impôs sérios limites, como queria o Partido Republicano, aos poderes do Congresso em face dos estados”.

Entendo que as respostas às questões apresentadas devam ser negativas, pois há de se diferenciar a existência de competências idênticas dos entes que possuem as relacionadas competências. Cada ente federativo tem seu espectro de atuação, sua limitação orçamentária, seu nível de coordenação com outra unidade federativa e interesse em ver dada matéria legislada ou tutelada etc. Portanto, não há que se falar que todos os entes devam atuar da mesma forma, menos ainda que todos devam sempre atuar. Se a resposta fosse sim para tais perguntas, teríamos um grande retrocesso do desenho formal de um Estado, pois iríamos de encontro a tudo que se trouxe até então, ou seja, cooperação. Não se evidencia cooperação ao tratamento igual por todos, mas, sim, perda de dinheiro público, de eficiência, de presteza de serviços públicos.

Em uma federação cooperativa, a ideia de cooperação não deve ser somente nominal, mas fática. Portanto, a pergunta que sempre se deve fazer ao enfrentar uma matéria é: que nível de coordenação é necessário existir?

Não tenho por pretensão responder tal pergunta neste estudo, pois furtaria com a verdade e a lógica aqui apresentada. Para tanto, creio não existir resposta certa, pois é necessário ponderar qual Estado se está analisando, qual matéria é enfrentada, qual momento histórico se tem por parâmetro. Como dito, as competências são constitucionalmente atribuídas, mesmo que concorrentemente, mas o objeto analisado pode trazer nuances que acinzentam a identificação do ente realmente competente e, caso sejam todos, qual nível de tutela é cabível a cada qual.

Logo, teremos, como ponto central do debate, apenas a identificação de uma competência que se faz discutível atualmente: a competência para exercer a fiscalização no nível de poder de polícia das matérias tratadas no art. 23, XI da Constituição da República do Brasil e, conseqüentemente, para legislar cobrando a espécie tributária própria, ou seja, taxas.

Outro critério de distinção é referente à distribuição de competências, ou seja, uma análise interna da atribuição constitucional de poderes aos entes federativos, levando em consideração a sua homogeneidade (ou não) fática e jurídica, sendo dividido o Federalismo em *simétrico* e *assimétrico*

Entende-se por simetria fática, quando se tem uma homogeneidade cultural, social e econômica entre os entes federativos, tendo como pano de fundo a análise empírica subjacente ao ordenamento jurídico. Temos como principal exemplo os

Estados Unidos da América, reconhecido como Estado com maior nota de simetria entre as suas unidades federadas, uma vez haver um único idioma nacional e mesmo quantitativo representativo no Senado⁴⁵. Contudo, é de se perceber que a simetria total fática não é evidenciada, visto que os estados-membros possuem distinções de dimensão territorial, número de habitantes, desenvolvimento econômico, dentre outras nuances. Mas, pode-se assim classificar o referido país, por haver certa homogeneidade nos principais aspectos culturais e políticos.

Já na simetria jurídica, a verificação de equanimidade é dirigida no suporte jurídico constitucional, entendendo-se como simétrico o Estado que atribui a mesma competência aos entes federativos de mesmo nível, não havendo atribuições próprias a depender de critérios distintos.

Para classificar determinada Federação como assimétrica, há de se identificarem características que diferenciam o relacionamento das unidades federadas em si e destas com o ente central.

A assimetria fática, que acontece quando se tem uma heterogeneidade entre os membros federativos, seja no nível socioeconômico ou cultural, leva à necessidade de o constituinte ser ciente de tal discrepância e regular assimetricamente a competência jurídica na proporção necessária para o equilíbrio e a tutela de interesses não equivalentes. Isso ocorre, por exemplo, na Suíça, que é formada por quatro grupos étnicos e linguísticos distintos, demonstrando a necessária assimetria constitucional, ao atribuir competências próprias. Aqui, não se trata de atribuir mais ou menos competências para um determinado ente ao sinônimo de um poder maior ou menor, mas sim para atribuir competências que são necessárias para a exata consecução dos fins imprescindíveis de suas particularidades.

No Brasil, percebemos uma assimetria fática natural que se relaciona às distinções de território e população. Mas, ainda, é possível entender que há assimetria fática cultural, social e econômica. Contudo, não se inclinando à percepção empírica, nossa Constituição da República de 1988, repetindo o passado constituinte, continua a atribuir igual competência às unidades federativas.

⁴⁵ Apesar do *New Deal* e o Novo Federalismo da Corte de Rehnquist, tratados em notas passadas, pode-se entender que os Estados Unidos apresentam simetria em suas unidades federadas, uma vez que a cada estado federado são atribuídos os mesmos poderes políticos, com o mesmo nível de representatividade. Mas, como alertado, não há uma simetria total fática evidenciada.

Essa falta de sensibilidade constituinte levou a discrepâncias na tutela de direitos caros às populações mais carentes e, além disso, ao declínio econômico de localizações avantajadas. Isso se dá, pois, não sendo sensível à tutela própria de localidades carentes, deixa-se à sorte a atribuição de competências que não podem ser faticamente exercidas por ausência de suporte financeiro ou estrutural. Quanto ao declínio econômico, verificam-se interferências regulamentares do Estado que inviabilizam determinadas atividades que carecem de agilidade, presteza e são internacionalmente concorrenciais, para as quais há um teto máximo de repercussão financeira, seja tributária, seja trabalhista ou, até mesmo, logística.

Temos de reconhecer, todavia, alguns traços assimétricos interessantes na Carta Constituinte de 1988, demonstrando, mesmo que minimamente, uma percepção da distinção fática existente na nossa federação. Alguns dispositivos constitucionais, como o art. 3º, III⁴⁶, evidenciam que a República brasileira elenca, como objetivo fundamental, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, o que se constata, também, no art. 43⁴⁷. No aspecto tributário, temos os arts. 151, I⁴⁸ e 159, I, c⁴⁹, ambos da CF/88, que estabelecem a vedação de tratamento tributário distinto, a não ser para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País e, no segundo dispositivo trazido, a transferência constitucionalmente obrigatória do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados para as regiões do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, para planos regionais de desenvolvimento.

Tais dispositivos, ao mesmo tempo em que são sensíveis às distinções do nosso país, são carentes de tutela de forma descentralizada, como é vertente na assimetria federativa. A Constituição da República de 1988 trouxe dispositivos que

⁴⁶ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

⁴⁷ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

⁴⁸ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

⁴⁹ Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

reconhecem a distinção fática das diferentes regiões, mas somente no critério socioeconômico, desprezando os demais. Entretanto, o que mais entendo como um problema normativo é atribuir a solução de tais dificuldades ao ente central, não dispensando realmente às regiões desfavorecidas mecanismos de própria gestão e desenvolvimento, a despeito de serem as que poderiam identificar as necessidades regionais de maneira mais eficaz⁵⁰.

A concentração desse poder é resquício do federalismo centralizador evidenciado após ampla adoção de competências repartidas concorrentemente. Apesar disso, há a centralização de tais poderes reais à União, sendo um efeito colateral da cooperação necessária, segundo a qual, embora haja, normativamente, o ideal de busca pelo desenvolvimento socioeconômico de todos os entes federativos, há a atribuição de poderes reais somente ao ente central, desfavorecendo os entes periféricos.

Tal cenário não passa ao largo do que será tratado aqui neste estudo. Percebem-se artimanhas dos estados-membros e municípios em legislar sobre matérias que, em tese, seriam de suas competências concorrentes, mas não com o viés de tutela do bem comum, de cooperação dos entes federativos no novo nível de federalismo cooperativo, tão bem citado pelos governantes. Isso, contudo, é feito com o único intuito arrecadatário, utilizando as taxas de fiscalização como meio de arrecadação de receita derivada tributária desvinculada do custo da atividade, deturpando a própria estrutura do tributo. Nada do que não tenha sido feito pela União no seu tributo de escolha, as contribuições⁵¹.

Os entes federativos, com o fim de arrecadação, sobrepõem diversas taxas em competências administrativas (e legislativas por pressuposto) que não são suas. Isso é motivado não somente pelo fim em si mesmo, mas pela necessidade de arrecadação de receitas para a tutela de outros fins constitucionalmente elencados de sua responsabilidade, para os quais não foram dados meios financeiros próprios.

⁵⁰ De certa forma, poder-se-ia compreender que o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é um mecanismo apto à própria gestão e desenvolvimento dos estados-membros brasileiros. Contudo, entendo que o referido Conselho não exerce em plenitude a sua função, sendo possível verificar diversos convênios de ICMS que são mais barganhas políticas do que pensamento federal cooperativo em busca do pleno desenvolvimento das unidades autônomas. De qualquer modo, fica o exemplo de um possível mecanismo que, a meu ver, se reestruturado, poderia tutelar beneficentemente os interesses regionais.

⁵¹ A União muito já realizou a mesma conduta em criar taxas de fiscalização para ampla arrecadação de receita tributária sem vinculação ao custo da atividade prática substituída pela criação das contribuições.

Isso também se dá por conta de um federalismo simétrico em uma federação assimétrica.

A última divisão que se abordará é entre o Federalismo *Centrípeto* e *Centrífugo*, a qual leva em consideração o movimento de formação do Estado federal. No federalismo centrípeto (ou por aglutinação), o Estado Federal se forma pela cessão de competência de outros Estados soberanos, formando um novo Estado, agora federal. Esse movimento é a origem do federalismo, como ocorreu nos Estados Unidos da América, em que as treze colônias independentes transferiram sua soberania ao novo Estado que se formaria. Pela mesma experiência de formação, podem ser trazidos os casos da Alemanha e Suíça.

Em contrapartida, quando o Estado Unitário se transforma em um Estado Federal, tem-se o movimento centrífugo de repartição de competências, em que a competência, até então concentrada em um único ente, é parte transferida aos novos entes periféricos criados com autonomia. Este é o caso da Federação brasileira, que resultou de um movimento de desagregação, transformando-se as províncias em Estados-membros unidos de forma indissolúvel pelo Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, que, também, instituiu a República. Posteriormente, a Constituição de 1891 consagrou o federalismo brasileiro.

Citada classificação é importante, tendo em vista a origem do federalismo de dado Estado, o que possibilita identificar a atribuição de competências aos diversos níveis federativos.

Os Estados formados pelo movimento de aglutinação, apesar de ser uma classificação distinta, tendem a apresentar uma concentração de maior competência aos entes periféricos. Isso se dá em função da existência pretérita de tais entes com soberania, os quais se unem de forma lenta e discutida.

Pode-se, como exemplo já trazido em capítulo próprio, citar o caso inaugural do federalismo dos Estados Unidos da América, onde a formação do Estado Federal foi somente possível após longas e acaloradas discussões acerca do tipo de Estado que se formaria, quais competências seriam cedidas ao novo ente central e qual concentração de poder se permitiria aos entes periféricos. Tanto assim foi que era evidente, ao menos até os anos 30 do século que se passou, a concentração de poder nos estados-membros, os quais não concordaram na origem federativa em ceder parcela significativa de poder ao ente central, o qual ficou, tão somente, com matérias necessárias de tutela geral e uniforme em todo o território.

De outro lado, em Federações formadas por segregação, em que o poder central foi repartido com novos estados-membros formados, tende-se a identificar uma centralização do poder, visto que o ente central estaria vocacionado para continuar com a tutela dos poderes constitucionais, seja em atribuição financeira, administrativa, prática ou jurídica.

Como já tratado, com o federalismo cooperativo ocorreu, mesmo que em Estados ditos como descentralizadores do poder, como nos Estados Unidos da América, um alto grau de concentração do poder na União. Dessa forma, tal classificação serve como sucedâneo ao esclarecimento da história da formação de uma Federação e de seus movimentos de cessão e concentração de poder no decorrer do tempo.

Identificar a formação de um Estado é interessante para podermos analisar a repartição de competência atual, seja como exercício hermenêutico de um problema tópico ou de apenas analisar, de forma geral, o momento federativo em que dado Estado se encontra, podendo, com isso, traçar as linhas de competências que se cruzam ou que se desassociam.

Lembrar essa classificação no problema trazido neste estudo é importante para podermos identificar qual interpretação é dada como possível para atribuir certa competência à União, aos estados, aos municípios e a todos conjuntamente.

Assim sendo, tais classificações apresentadas são de suma importância para identificar o federalismo nacional, ponto inicial para abordar o federalismo fiscal.

1.4 Competência Constitucional Tributária

Nos tópicos que se antecederam, fora estudado o Estado Federal, destacando-se a sua formação, as distinções com outras formas de divisão do Estado, os movimentos de sua origem, as peculiaridades de alguns casos reais e, principalmente, os elementos mínimos que se encontram em um Estado Federativo.

Tal análise, apesar de *en passant*, foi imprescindível de ser feita, como forma de se demonstrar o cenário de exame que se fará a seguir, ou seja, qual o ponto de partida deste estudo para entender melhor as competências legislativas, administrativas e tributárias constitucionalmente atribuídas aos entes autônomos de

um Estado Federal. Além disso, quais consequências jurídicas a atribuição de referidas competências a determinado ente (ou entes, no plural) têm, no aspecto tributário, mais precisamente sobre as taxas, centro de abordagem deste trabalho.

Para tanto, nesta seção, será analisada a forma de divisão de competências legislativas e administrativas atribuídas pela Carta Constitucional de 1988, não só por uma abordagem descritiva, como já é amplamente tratado em diversos excelentes estudos, o que redundaria em uma repetição infrutífera do já feito. Desse modo, buscar-se-á fazê-lo também de uma forma analítica, visando identificar o porquê de diversas afirmações de “ser este o ente competente”, de a competência ser relacionada à “matéria objeto de discussão” e, após, se tal justificativa se perfaz logicamente.

Contudo, não se pretende dar uma resposta a todas as atribuições de competências constitucionalmente atribuídas, nem mesmo no aspecto tributário das taxas. A pretensão é trazer um novo debate sobre esse tema, dando um passo atrás, o que, muitas vezes, é menosprezado em qualquer argumentação lógico-jurídica a qual, de plano, já desacredita a fundamentação apresentada.

Sendo assim, passo a analisar a distribuição de competências na Constituição da República de 1988 e, na sequência, como se deve olhá-la.

1.4.1 Do método de divisão de competência

As competências legislativas e administrativas dos entes federativos devem ser atribuídas pela Constituição da República, levando em consideração determinada lógica. Ademais, a identificação do objeto da competência não é uma tarefa simplória. Tendo isso em vista, a seguir, analisaremos a lógica da atribuição de competências constitucionais.

1.4.1.1 Competências legislativas

A Constituição Federal outorgou competência legislativa à União, estados e municípios, sendo que o Distrito Federal cumula as duas últimas competências. Quanto à competência legislativa da União, esta pode ser dividida em competência legislativa exclusiva (arts. 48, 49, 51 e 52 da CF) e competência legislativa privativa (art. 22 da CF), distinguindo-se pela possibilidade de delegação ou não, sendo que somente a última a admite⁵². Somente a segunda espécie de competência legislativa interessará – competência legislativa privativa –, pois é a que trata das atividades objeto deste estudo.

Por outro lado, a competência legislativa dos estados é considerada remanescente, ou seja, eles podem legislar sobre matérias que lhes dizem respeito, quando não vedadas pela Constituição Federal (art. 25, §1º, CF).

A competência legislativa dos municípios está definida no art. 30 da CF, que lhes outorga a competência de legislar sobre matérias de interesse local e suplementar à legislação federal e estadual, no âmbito da legislação concorrente.

Ainda, há que se falar da competência legislativa concorrente (art. 24, CF), ou seja, da competência legislativa outorgada a todos os entes federais, em que cabe à União estabelecer normas gerais (art. 24, §1º, CF).

Passado esse breve panorama sobre a divisão de competência legislativa pela Constituição da República, há que se afirmar que esta se utilizou da lógica da preponderância dos interesses, ou seja, atribuiu a competência legislativa ao ente federativo que tenha o interesse público prevalecente para o atuar legiferante, sendo de interesse nacional entregue à União, interesse regional, aos estados e, por fim, interesse local, aos municípios.

Percebe-se que a análise de competência legislativa não se dá, tão somente, de forma literal ou taxativa. Em uma primeira afirmação, viu-se que a Carta Constitucional trouxe enumeração das competências, mas não de forma realmente enumerada, pois ela – a Constituição – utilizou da técnica de atribuição de competências enumeradas e genéricas (ou positivas e negativas).

⁵² Apesar de aqui se destacar a distinção entre competência legislativa exclusiva e privativa, conforme José Afonso da Silva *in* SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 483-486, há de se notar que parte da doutrina não entende haver essa distinção, uma vez que seria redundância se tratar a atribuição única de competência legislativa à União com terminologias distintas para, apenas, demonstrar-se a possível delegabilidade. Não haveria, ainda, tal distinção, pois a Constituição da República não teria utilizado a terminologia distinta com este viés, visto que há competências legislativas exclusivas que podem ser delegadas. Dessa forma, para esta doutrina, a delegabilidade não se encontra na terminologia privativa ou exclusiva, mas sim na análise casuística.

A competência enumerada é aquela que podemos constatar de forma positiva, ou seja, com a identificação de uma regra delimitada de competência atribuída a determinado ente para legislar sobre determinada matéria e/ou objeto. Percebe-se, e. g., que cabe à União legislar privativamente sobre serviço postal, conforme estabelece o art. 22, V da Carta Suprema. Seguindo o exemplo trazido, verificamos que há uma identificação restrita sobre o ente que poderá legislar e, além, sobre a matéria delimitada.

Por outro lado, a competência genérica é aquela atribuída de forma negativa, ou seja, não basta uma análise da enumeração constitucional de atribuição da competência ao ente em que se coloca a identificação, mas, sim, às matérias atribuídas aos demais entes federativos. Esse critério de repartição de competência é possível na atribuição da chamada competência residual ou remanescente.

Para a constatação da competência de um ente a que fora adjudicada a competência residual, há de se fazê-lo por três momentos. O primeiro passo será identificar de qual ente será analisada a competência legislativa possível vinculada a uma matéria em perspectiva. O segundo será analisar qual a matéria taxativa dos demais entes federativos. Por fim, analisar se a matéria em perspectiva é atribuída residualmente a outra esfera federativa de forma privativa.

Apresenta-se um exemplo para elucidação da sistemática proposta. Como falado, a Constituição Federal de 1988 atribui a competência remanescente aos Estados-membros, conforme seu art. 25, §1º⁵³. Primeiro passo de exame é saber que deve ser analisada a competência possível de determinado estado-membro. Para tanto, deve-se eleger uma matéria de análise, que será a possibilidade de legislar sobre venda de produtos de conveniência em farmácias e drogarias. Adiante, na segunda etapa, deve-se constatar se tal matéria em perspectiva é atribuída taxativamente a um determinado ente, o que não se constatou. Por fim, necessita-se identificar se tal matéria é atribuída residualmente a outra esfera federativa de forma privativa, ou seja, se a legislação sobre possibilidade de venda de produtos de conveniência em farmácias e drogarias seria da competência residual dos municípios, conforme art. 30, I da CF/88.

⁵³ Art. 25. Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

§ 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.

Este último tópico merece uma dilação mais detalhada, devido à sua complexidade. Tem-se na questão problema uma difícil decisão, a de determinar se uma matéria é de interesse regional ou local, tendo em vista terem sido estas as especificidades trabalhadas pela Carta Constitucional, ao atribuir a competência residual dessas duas distintas esferas federativas. Para tanto, há de o intérprete fazer uma análise do espectro de atuação da referida matéria legislativa de importância prática, o que dá azo a diferentes ângulos de visão. Para alguns, poderia ser dito que, como se trata de comércio local, caberia aos municípios legislar. Para outros, por tratar de um espectro maior de atuação em relação às delimitações de possibilidades ou vedações no comércio, a maior amplitude legislativa traria um menor desgaste federativo de regulações distintas e, entre o embate de municípios *versus* estados-membros, há de se prevalecer este último.

Contudo, foi posto o referido caso apenas para elucidar proposta apresentada de sistematização de análise das competências residuais, sem o escopo de trazer a resposta ao tema. Ainda mais pelo fato de ser um caso real, mas com discussão jurídica distinta, em sede da ADI 4.954/AC⁵⁴.

Diante do exposto, pode-se tirar como conclusão que a análise de competências legislativas não é tão simplória, podendo ser identificada a perspectiva de distinta competência atribuída aos entes federativos, como no exemplo proposto, mesmo que se utilize como método uma interpretação sistematizada.

Este é apenas um dos problemas possíveis, havendo diversos outros prováveis a serem enfrentados no estudo da atribuição das competências legislativas.

Outro que se pode destacar, e que será importante em debates futuros do presente estudo, é o caso de identificar, mesmo que nas competências enumeradas privativamente – o que poderia achar-se mais fácil de dedutibilidade –, se determinado objeto legislativo diz respeito à matéria X ou Z. Seguindo o exemplo

⁵⁴ No caso, o Procurador-Geral da República ajuizou a referida ADI contra a lei nº 2.149/09 do Estado do Acre, alegando que esta usurpou a competência da União para legislar sobre normas gerais de proteção e de defesa da saúde, além de violar o direito à saúde estampado no art. 24 e 196 da CF/88. Por fim, sustentou, ainda, que a norma estadual foi de encontro à Resolução da Anvisa que veda expressamente a venda de produtos de conveniência em farmácias e drogarias. O STF entendeu ser constitucional a referida lei, tendo em vista que a matéria diz respeito ao comércio local e não à defesa da saúde e, além disso, que a Resolução da Anvisa não poderia ter limitado um direito, sob afronta ao princípio da legalidade. Desse modo, o caso é emblemático para demonstrar que, além da nossa problematização, há outras envolvendo a competência legislativa entre Estado e União. STF. Pleno. ADI 4.954/AC. Rel. Min. Marco Aurélio, J. 20 de agosto de 2014 (Info 755).

anteriormente dado, se legislar sobre comércio em farmácia é direito à saúde, direito civil, direito comercial, direito regional ou direito local. Poder-se-iam aqui apresentar razões e contradições para justificar cada uma das matérias abordadas, mas, com isso, dilataríamos um simples exemplo mais do que necessário para destacar que a identificação de uma competência não é apenas a visualização de sua enumeração, mas sim a interpretação dada à norma constitucional em exame.

As competências legislativas também podem ser trabalhadas explícita ou implicitamente, ou seja, podem constar na Constituição Federal (taxativamente ou não, mas sempre textualmente) e as não textuais. Tal doutrina, denominada de “teoria dos poderes implícitos”, foi desenvolvida pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, no caso *McCulloch v. Maryland*⁵⁵, em que se decidiu “que a enumeração expressa dos poderes da União não excluía o exercício de outros, desde que adequados ao desempenho de algumas das tarefas impostas pela Carta aos órgãos federais”⁵⁶. Portanto, há, ainda, que se considerar a existência de outras competências atribuídas constitucionalmente, mas de forma não textual, visando à consecução de finalidades constitucionalmente atribuídas aos entes federativos.

Tem-se, neste caso, mais uma possibilidade de dificuldade de determinar a qual ente federativo fora atribuída determinada competência legislativa, pois não haveria, nem como passo inaugural, parâmetro constitucional próprio, mas somente o parâmetro derivado de uma exigência de tarefa imposta pela Constituição em que a competência legislativa seria, tão somente, meio implícito de alcançá-la. Identificando o parâmetro derivado, ter-se-ia um novo processo de identificação, próximo à sistemática proposta, em que haveria de confrontar possíveis colisões de competências.

Desse modo, demonstraram-se, apenas, algumas possíveis indeterminações de identificação das competências legislativas da Constituição Federal, o que não se limita somente aos problemas apresentados. Tratar-se-á, mais à frente, que tais indeterminações são derivadas da própria roupagem necessária à linguagem, ao critério hermenêutico, às concepções próprias, dentre diversos outros fatores. Sendo assim, apenas há de se ter em mente que a “simples” atribuição de competência a determinada unidade federativa não é tão singela como parece, nem para identificar o ente ou a matéria a ser legislada.

⁵⁵ *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 316 (1819).

⁵⁶ PIRES, Thiago Magalhães. Ob. Cit. Pg. 159.

1.4.1.2 Competências materiais

Distintamente da competência para legislar, que consiste em editar normas jurídicas sobre dada matéria, a competência material está relacionada a um fazer, ou seja, a realizar, no mundo concreto, certa atividade, como prestar serviços públicos, fiscalizar determinadas ações de particulares, dentre diversas outras.

Apesar da distinção necessária das duas competências, elas são intimamente ligadas, uma vez que, em regra, o ente que detém a competência administrativa tem, também, a competência legislativa sobre a matéria. Contudo, veremos que esta não é uma regra absoluta e, além do mais, o nível de possibilidades de legislar sobre a matéria será distinto, dependendo de suas atribuições.

A Constituição da República, utilizando da mesma sistemática tratada na repartição de competências legislativas, atribui as competências materiais aos entes federativos nas formas *exclusivas* ou *comuns* e *enumeradas* ou *residuais*. À União foram atribuídas as competências administrativas do art. 21, CF/88, transmitindo a ideia central de nossa Carta Federativa de predominâncias dos interesses, sendo enumeradas as de interesse nacional.

Aos estados-membros fora atribuída a competência material residual pelo art. 25, §1º, CF/88, a mesma que determina ser a competência legislativa remanescente, para consecução dos fins que não sejam vedados pela Constituição, o que há de se incluir a atribuição de competência material privativa a outro ente federativo, no mesmo raciocínio sobre a competência legislativa. Ademais, a Constituição Federal atribui apenas uma competência material enumerada aos estados-membros em seu art. 25, §2º, incluída pela Emenda Constitucional de nº 5 de 1995, a conceder a exploração direta ou indireta de serviços locais de gás canalizado⁵⁷, condicionada à

⁵⁷ Há quem inclua na competência material enumerada dos Estados-membros as do art. 18, §4º e art. 25, §3º, ambos da Constituição da República, como Uadi Lamego Bulos, em seu livro **Curso de Direito Constitucional**, 2014, p. 989. Contudo, entendemos por bem não colocar tais competências como materiais, tendo em vista que estas são relacionadas à possibilidade de uma lei formal tratar sobre criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios e, também, sobre instituir regiões metropolitanas, aglomerados urbanos e microrregiões. Portanto, há de diferenciar a competência atribuída para legislar com o resultado materialístico advindo dessa lei.

legislação pretérita, o que enfatiza a afirmação de interligação entre as competências legislativas e administrativas.

Quanto aos municípios, estes tiveram a competência enumerada pelo art. 30 da CF/88, além de outras destacadas na Carta Constitucional, como nos arts. 144, §8º e 182, §1º. No entanto, há de se entender, também, a existência de competência administrativa residual para os municípios, pelo fato de estes terem a competência legislativa remanescente para a finalidade do interesse local. Ora, não haveria por lógica, tão somente, atribuir aos municípios a possibilidade de legislar sobre interesses locais, não detendo a competência para fazê-lo nas mesmas condições de finalidade. É importante destacar que não se está confundindo dadas competências - legislativas e administrativas-, mas, sim, demonstrando que há, ainda, a competência administrativa residual dos municípios para a persecução dos interesses locais, ou seja, aquelas necessidades básicas e imediatas do referido ente.

O Distrito Federal, da mesma forma que ocorre com a competência legislativa, cumula as competências materiais dos estados-membros e dos municípios.

A Carta Republicana tratou de incluir, ainda, a competência comum entre os diversos entes federativos, conforme seu art. 23. Tal atribuição perfaz o mesmo raciocínio da competência legislativa concorrente, apesar da distinção terminológica. Aqui, os três níveis federativos podem/devem exercer a competência material atribuída conjuntamente, em prol do federalismo cooperativo, conforme já trabalhado no item 1.3. Contudo, para tanto, será necessária a edição de lei complementar nacional, de acordo com o art. 23, parágrafo único, CF/88, para “disciplinar a cooperação entre os entes tendo em vista a realização desses objetivos comuns. A óbvia finalidade é evitar choques e dispersão de recursos, coordenando-se as ações das pessoas políticas, com vistas à obtenção de resultados mais satisfatórios”⁵⁸.

Como afirmar a necessidade de existência de uma lei complementar nacional, para possibilitar o exercício da competência material comum dos entes federativos, pode ensejar diversas dúvidas e afirmações falsas, devemos, assim, separar algumas situações distintas.

⁵⁸ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1001.

Condicionar o exercício da competência administrativa comum à existência de uma lei complementar nacional seria, *prima facie*, condicionar uma competência constitucionalmente atribuída à vontade de um único ente federativo. Entretanto, tal afirmativa não é nem correta e nem errada, mas imprecisa. Em um determinado ângulo de análise – o qual entendo por equivocados⁵⁹ –, podemos enxergar tal questão com duas respostas antagônicas.

Primeiramente, poder-se-ia afirmar pela impossibilidade de uma lei complementar nacional condicionar o exercício constitucionalmente atribuído aos entes federativos, fundamentando na terminologia empregada. Assim, “leis complementares fixarão normas para cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”⁶⁰, demonstrando que a lei complementar não condiciona o exercício, mas tão somente traz um nivelamento de coordenação entre os entes, aos esforços comuns e conjuntos, com o *telos* de eficiência e economia de recursos públicos. Outra justificativa para tanto seria a interpretação baseada no princípio federativo, segundo o qual um ente federal não poderia condicionar o próprio exercício do fundamento federativo, que seria a autonomia das unidades federativas asseguradas pela garantia de competências próprias e conjuntas dos entes políticos.

Não menos importante seria trazer à baila a seguinte dúvida: qual seria, então, o ente federativo competente para exercer a competência material comum na ausência de lei complementar nacional? Em resposta, poderia ser dito a União, por ser ente político com interesse nacional, podendo atuar de forma uniforme em todo o território. Entretanto, seguindo a lógica dessa primeira linha argumentativa, em análise das competências comuns enumeradas, percebem-se diversas atribuições que só seriam possíveis de atingimento pleno pelas esferas mais regionalizadas, ora pelos estados-membros, ora pelos municípios.

Assim, entender que seria a União o ente federativo competente, na ausência legislativa complementar, seria compactuar com o ideal de ineficiência das atribuições constitucionais. Mais ainda, não há como entender, tão somente, que

⁵⁹ A abordagem do referido ângulo de análise se faz importante, tendo em vista ser o comum sobre a matéria, devendo, desde já, refutá-lo. Posteriormente, será abordada a linha de raciocínio que julgo mais adequada.

⁶⁰ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

será a União o ente responsável nesse caso, uma vez que as normas do *caput* e do parágrafo único do art. 23, da Constituição da República, não demonstram quaisquer indícios de atribuição plena de competência à União e não a outros entes, ou seja, de que, na ausência de lei federal complementar, será a União a detentora de tal *munus* público. Dessa forma, em conclusão a essa possível visão, a resposta seria que, na ausência de lei complementar nacional, há competência de todos os entes federativos.

Diversamente, pode-se imaginar uma linha argumentativa que entende pela necessária existência de lei complementar nacional para o exercício dos entes federativos da competência administrativa comum. Para tanto, pode-se fundamentar a imposição constitucional de exigir a cooperação por norma infraconstitucional a ser criada pela União, sendo verdadeira norma de eficácia limitada, conforme clássica divisão das eficácias das normas constitucionais por José Afonso da Silva⁶¹, sendo aquelas normas de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida⁶².

É possível ainda fundamentar pelo princípio do federalismo – com a mesma base do entendimento contrário, retirando conclusão distinta –, uma vez que o federalismo cooperativo pleiteia pelo exercício harmônico das competências atribuídas horizontalmente, com a finalidade de não haver recursos públicos desperdiçados, atuação estatal ineficiente e, principalmente, não ocorrer atrito entre os entes federativos, o que rui a própria intenção de cooperação, levando-se a concorrência federativa com significado, aqui, pejorativo.

Nessa segunda linha de raciocínio, pode-se entender que a competência administrativa seria da União até a existência da lei nacional complementar, tendo em vista que a atribuição a um único ente seria a forma de coadunar com a finalidade da norma do parágrafo único do art. 23, CF/88, ou seja, de uma atuação visando ao “equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”.

Apesar das duas imaginadas linhas argumentativas propostas, não entendo que este seria o ângulo de análise do problema que traria a resposta correta à questão. Pode-se assim afirmar, em função do que já fora dito em linhas passadas, que a competência administrativa não está desassociada da competência legislativa. Assim sendo, proponho uma outra linha de raciocínio.

⁶¹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 117-163.

⁶² Por ter eficácia limitada, a norma constitucional carece de uma norma infraconstitucional para lhe dar efetividade.

Como visto, as competências administrativas são intimamente ligadas às competências legislativas, seja por derivarem do mesmo dispositivo constitucional em algumas determinadas situações, seja por utilizarem a mesma sistemática de atribuição conforme a preponderância do interesse ou, ainda, por entender que o exercício da competência administrativa deva ser precedido de uma lei reguladora das determinadas condutas, seja de forma positiva ou negativa. Desse modo, analisar as duas espécies de competências de forma dissociada leva ao problema percebido, qual seja, a interpretações possíveis, mas que derivam de uma pergunta equivocada.

Para tanto, devemos responder uma nova questão, formulada por um ângulo distinto de possível interpretação, mas que leva à resposta possível que buscamos. Tal pergunta é: quais espécies de competências administrativas necessitam de uma lei complementar federal para serem exercidas e quais não?

A referida questão está associada a uma necessária divisão a ser feita de todas as competências administrativas comuns. Sabido é que, conquanto tais competências sejam, não raro, atribuídas nos mesmos dispositivos constitucionais, isso não revela um mesmo tratamento a ser dado. Dessa forma, a análise deve ser realizada em perspectiva conjunta com a competência legislativa, o que levará a uma distinção de espécies de competência administrativa.

Conforme trabalhado no tópico que se precedeu – 1.4.1.1 –, foi proposta uma sistematização de análise do possível exercício da competência legislativa. Tendo isso em mente, devemos partir da análise da competência administrativa comum e sua necessidade (ou não) de lei complementar federal.

Identificando-se a competência legislativa, podemos passar à análise da competência administrativa comum. Caso o ente federativo seja competente para legislar abstratamente sobre a matéria relacionada na competência material comum, este não necessitará aguardar a lei complementar nacional de cooperação para atuação. Isso é posto, tendo em vista que a própria Constituição Federal, atribuindo a competência legiferante, atribui a competência material para atuação, sob pena de cairmos em um paradoxo estrutural, ou seja, ser possível o ente regular a matéria de forma abstrata, mas, ao mesmo tempo, ele não teria permissivo constitucional de tratar sobre a matéria no âmbito concreto.

Indo além, imagina-se a possibilidade de um ente federativo legislar regulando determinado objeto de forma abstrata para condicionar atuações positivas

ou negativas dos particulares, os quais assim estariam vinculados pelo princípio da legalidade. Porém, o próprio ente não poderia atuar na respectiva esfera. Em conclusão, possibilitaríamos à unidade federativa ditar as regras do jogo, mas não ter permissão de jogar. Seria poder o mais (e muito mais, diga-se) e não o menos⁶³.

De outro lado, há competências administrativas comuns sobre determinadas matérias que não são relacionadas à atribuição de competência legislativa concorrente para todos os entes, o que leva à seguinte conclusão: há ente(s) federativo(s) com competência administrativa e legislativa e outro(s) sem esta última. Assim sendo, não é possível encontrar uma única solução para situações distintas.

Quando se tem um ente político sem competência legislativa sobre a matéria relacionada à competência administrativa comum, há de se ter a vedação de atuação nesse espectro até a existência de uma lei complementar nacional para regular a cooperação entre os entes. Tal afirmação é possível, se levarmos em conta que qualquer atuação material é precedida de uma atuação legal *lato sensu*, o que traz a manifestação de uma competência legislativa, mesmo que diminuta. Não existindo qualquer manifestação legal para convalidar o referido atuar, que é a soma da ação abstrata e material, haveria a usurpação de funções constitucionalmente atribuídas, ou seja, o ente federativo sem competência legislativa estaria atuando fora de suas atribuições, o que, a contrário senso, estar-se-ia atuando sobre as atribuições de outro ente federativo.

Trago um exemplo para ilustrar tal proposta. Conforme o art. 24, VI, da Carta Constitucional⁶⁴, a União, os estados e o Distrito Federal são competentes para

⁶³ Caso emblemático que demonstrou a ausência de legislação complementar nacional é o do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores. Caberia à União a feitura de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, definindo o fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPVA, conforme determina o art. 146, III, a, CR/88. Ocorre que essa lei complementar nunca foi criada, sendo potencial óbice do exercício da competência tributária dos estados-membros. Ocorre que, como decidiu acertadamente o STF, caberia aos estados e Distrito Federal instituir esse imposto com fundamento no art. 24, §3º, CR/88, ou seja, os estados e Distrito Federal exerceriam a competência plena, na ausência de lei complementar federal [STF, Pleno. ADI 2.298 MC, rel. Min. Celso de Mello, j. 16/11/00. DJE 29/10/2013].

Tal entendimento é possível, se verificarmos o art. 24, I e §3º c/c art. 155, III e art. 146, III, a, todas da CR/88. Pelo art. 24, I, CR/88, percebe-se a competência legislativa concorrente sobre direito tributário. Já o art. 146, III, a, define a obrigação de lei complementar nacional. Contudo, o art. 24, §3º, salienta que, na ausência de lei complementar da União nas matérias do relacionado dispositivo, os estados e Distrito Federal exercerão a competência plena. Por fim, o art. 155, III, atribui aos estados e Distrito Federal a competência tributária para a cobrança do IPVA. Sendo assim, a tratativa aqui é próxima ao que definimos pela dispensabilidade de lei complementar da União no caso de existir competência legislativa atribuída ao ente federativo.

⁶⁴ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição.

legislar concorrentemente sobre a proteção do meio ambiente. Compete, ainda, aos municípios suplementar a legislação federal e estadual no que couber, conforme art. 30, II, CF/88⁶⁵, o que se atribui a eles, também, a competência para legislar sobre proteção do meio ambiente em nível local.

Conforme o art. 23, VI, CF/88⁶⁶, é competência material comum dos três níveis federativos a proteção ao meio ambiente. Assim, seja União, estados, Distrito Federal ou municípios, todos estes detêm a competência plena, ou seja, a competência legislativa e a competência administrativa.

Pode-se, ainda, perceber que o art. 24, §§2º e 3º, CR/88⁶⁷, estabelece que a União legislará sobre normas gerais e os estados e Distrito Federal sobre normas específicas e, caso inexista legislação federal, caberá aos últimos legislarem plenamente. Tal previsão não infirma a análise anterior, mas apenas a confirma, uma vez que demonstra a estrutura sistemática da Constituição da República em estabelecer o exercício da competência administrativa vinculada à existência da competência legislativa.

Ora, a previsão de competência legislativa concorrente em dispensar a necessidade de lei geral da União para o exercício da competência legislativa dos estados e Distrito Federal é adequada quando se analisa o art. 23, parágrafo único da CR/88, que possibilita extrair duas consequências distintas. A primeira é demonstrar a desnecessidade de lei complementar nacional para o exercício da competência administrativa do ente federativo que detém, também, a competência legislativa. A segunda é perceber que há a necessidade de lei complementar da União para o exercício pleno da competência administrativa do ente federativo que não detém a competência legislativa.

A vinculação à lei da União é, tão somente, a competência administrativa e não a competência legislativa, a qual tem, por precedência, a identificação da atribuição material.

⁶⁵ Art. 30. Compete aos Municípios:

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

⁶⁶ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas.

⁶⁷ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Não se descarta a possibilidade de haver uma lei complementar nacional para estabelecer normas de cooperação, no caso de existir competência legislativa dos estados, Distrito Federal ou municípios, mas, sim, demonstra-se a desnecessidade de tal lei ser uma condicionante do exercício material.

Seguindo a premissa apresentada, percebe-se que o art. 23, XI da Constituição Federal⁶⁸ - norma núcleo do presente estudo -, atribui a competência comum para a fiscalização das concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios. Em uma primeira leitura, poderia ser percebida a terminologia “em seus territórios” como permissivo do atuar incondicionado. Há de se lembrar, no entanto, que, como os territórios dos entes se sobrepõem, não é possível dizer que o território do município não seria o mesmo do estado correspondente ou da União. Além disso, não há como um ente fiscalizar o território que não é seu. Apenas para já descartar tal falsa percepção, tal conectivo textual não tem maior importância.

A distinção entre os incisos XI e VI do art. 23, CF/88, diz respeito à competência legislativa que a precede. Conforme art. 22, IV e XII, CF/88, compete à União privativamente legislar sobre águas e jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia⁶⁹. Portanto, compete somente à União regular tais matérias. Assim sendo, como permitir que outros entes federativos possam exercer sua competência material, que necessariamente precede uma regulação abstrata, sobre um tema legislativo que não lhes compete constitucionalmente?

Poder-se-ia afirmar pelas competências legislativas implícitas, sendo aquelas extraídas de competência material como forma de possibilitar o seu exercício. Todavia, penso que as competências são, em regra, delimitadas nominalmente na Constituição da República, devendo as competências implícitas serem extraídas da sistemática constitucional. Não se pode, ao revés, vincular a existência da competência legislativa implícita sempre que a competência plena não for verificada textualmente, ou seja, quando o ente federativo detiver a competência administrativa, mas carecer da competência legislativa nominal.

⁶⁸ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios.

⁶⁹ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;
XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia.

A competência legislativa implícita é aquela extraída da própria sistematização da Constituição da República, que permite a plena eficácia das normas constitucionais. Quando há interpretação extraída da norma de competência nominal que vai de encontro à possibilidade de se compreender pela existência de competência legislativa implícita vinculada à competência administrativa, esta deve ser descartada.

No presente caso, como não há norma de competência legislativa nominal e, ainda, a interpretação sistemática da Constituição da República impossibilita a identificação de competência legislativa implícita aos estados, Distrito Federal e municípios sobre a competência administrativa do art. 23, XI, CR/88, deve ser infirmada a sua ocorrência⁷⁰.

Não se descarta a possibilidade de os entes subnacionais poderem fiscalizar as matérias relacionadas no art. 23, XI, CF/88, pois seria ir de encontro ao claro dispositivo constitucional. O que se tem por verdade é que, para tal exercício de fiscalização, é necessária uma lei complementar federal para regular a cooperação possível entre tais entes o que, condicionalmente, atribuir-lhes-ia parcela legislativa. Caso assim não se entendesse, estaríamos permitindo que um estado-membro ou município realizasse a fiscalização de concessão de bens da União, sobre matéria legislada privativamente da União e sobre uma exploração em regime de monopólio⁷¹, que, para tanto, regularia, de forma abstrata (lei), o *modus operandi* e as nuances da fiscalização. Assim, estar-se-ia convalidando a possibilidade de atrito entre o ente competente e o incompetente sobre determinada normatização.

Concluimos que a possibilidade de exercer a competência administrativa comum dos entes federativos sem a existência de uma lei complementar federal está atrelada à prévia competência legislativa nesse aspecto⁷². Caso o ente federativo não a tenha, é inviável afirmar ser possível o exercício da competência material, sob pena de invasão de competência legislativa de outra esfera federativa.

⁷⁰ No tópico 4.5 serão trazidos outros argumentos para infirmar a possibilidade de os estados, Distrito Federal e municípios exercerem a competência material do art. 23, XI, CR/88. Esses argumentos se somarão a perceber pela inexistência da competência legislativa implícita. Contudo, no presente tópico – 1.4.1.2 – se fez suficiente abordar, tão somente, as matérias legislativas, sob pena de fugir ao delimitado proposto.

⁷¹ Como veremos em capítulos subsequentes, por tal exemplo ser a temática central deste estudo, a concessão de exploração de tais recursos é exercida pela União, em regime de monopólio, de bens que são de sua titularidade.

⁷² Seja a competência legislativa nominal ou a competência legislativa implícita.

Além de todas as dificuldades de análise apresentadas, no tópico que se precedeu (1.4.1.1), sobre a identificação de qual ente seria o competente para legislar, coloca-se, também, a percepção de qual ente seria o detentor da competência administrativa. Para não ser repetitivo, remeto ao referido tópico.

1.4.2 Da rigidez do sistema tributário

Até o ponto que se precedeu, analisamos as competências constitucionalmente estabelecidas de maneira ampla, sem distinguir ser a competência constitucional tributária ou de outra espécie, como é imprescindível para compreender de maneira detalhada as questões comuns que antecedem qualquer discussão específica. Neste ponto analisar-se-ão as competências tributárias atribuídas, realizando o corte temático ao tema proposto.

Como se tratou, competência, no aspecto jurídico, é a tradução de um poder, seja de legislar, atuar ou impor. Competência também pode ser compreendida como uma limitação de referido poder. Na concepção do Estado Democrático de Direito, em que o Estado deve atuar conformado à Constituição regente, de forma harmônica e inclusiva aos cidadãos, sem sobrepor as suas próprias atribuições, a competência deve ser vista, também, sob esse viés limitativo.

Em se tratando da competência como atribuição de poder, temos a análise primeira de determinar o que fora atribuído como poder-dever ao ente político, quais suas possibilidades e imposições positivas quanto ao que legislar e sobre o que tutelar. Em contrário, identificado o aspecto positivo do poder, há, em outro vértice, o que não foi atribuído ao ente federativo fazer, ou seja, o aspecto negativo da competência.

Tal percepção, imprescindível em qualquer seara constitucional, tem destaque na análise da competência tributária, como modo de possibilitar ao Estado a arrecadação financeira para a consecução de sua finalidade, mas também para frear a ânsia arrecadatória que se percebe na história política⁷³. Além disso, como

⁷³ Interessante texto para se demonstrar as fases em que um Estado passa em seu intuito arrecadatório, mas que tem como pressuposto o que o Estado se propõe, é o denominado “Três papéis da legalidade tributária”, de Marco Aurélio Greco. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio

limite, há a persecução do princípio federativo, em não possibilitar (em tese) a invasão da competência positiva de outra esfera federativa.

Conceitua-se a competência tributária, então, como o poder de criar tributos compreendidos na atribuição positiva constitucional e, depois de identificados, a limitação de não extrapolar os limites concedidos. Todavia, distinção de relevo se tem na questão de saber se as competências tributárias foram atribuídas de forma exclusiva ou comum para os diversos entes federativos, ou seja, se há somente espécies próprias de cada unidade política ou espécies comuns dentre estes.

Dizer ser exclusiva a competência tributária é vedar a sobreposição dessa mesma matéria. Assim, diz, por certo, que as competências de imposição, como as dos impostos, seriam exclusivas, tendo em vista o detalhamento consagrado na Carta Constitucional em atribuir cada espécie de impostos a um determinado ente, e somente a este. Caberia apenas à União criar o imposto sobre a renda e somente aos estados criarem o imposto sobre propriedade de veículos automotores. Tanto assim se pode afirmar que há delimitação fechada a quais impostos podem ser criados e por qual ente federativo. Na criação, a Constituição Federal ainda regula como será feita a repartição do produto arrecadado por tal espécie tributária, o que não se confunde em competência atribuída aos entes destinatários do produto, uma vez que a competência difere do resultado monetário alcançado e a receita, no aspecto financeiro, repartida.

Não há que se confundir o não detalhamento da matéria dos impostos residuais com a atribuição de competência exclusiva. A matéria é o objeto utilizado para a identificação do futuro fato gerador, a qual tem diversas limitações, como não poder ser própria de outro imposto. Já a competência diz respeito ao ente que tem atribuição para tanto, o que, neste caso, é sempre e, tão somente, a União. Todos os impostos são atribuídos em suas espécies por competências exclusivas.

André (Coords.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 102-110. No texto, apesar de tratar sobre o papel da lei tributária e não sobre a atribuição das competências constitucionalmente tributárias, o autor expõe as três fases de análise das leis tributárias e a sua conexão com o momento jurídico-social do Estado, o que muito bem demonstra as fases arrecadatórias e a finalidade de tal. Seriam estes: a) legalidade-libertação: a legalidade tem como função liberar o contribuinte de uma relação fática de autoridade sem limites; b) Legalidade-dominação: a legalidade se transformou em um instrumento de dominação, pois é utilizada para impor ônus e restrições ao contribuinte; c) Legalidade-emancipação: o Estado passa a ter a função além da arrecadatória, sendo o papel da lei o de viabilizar a emancipação política da sociedade civil em matéria tributária para que deixe de assumir um caráter meramente reativo para um caráter proativo.

Diferentemente, afirmar que os tributos de sobreposição, como as taxas e contribuições de melhoria, sejam exclusivos é o que enseja maiores discussões. Concordo com Raquel Cavalcanti Ramos Machado de que essas espécies tributárias são também exclusivas, pois “o que ocorre é que, em relação a tais tributos, que são vinculados a uma atividade estatal, o capítulo dedicado ao sistema tributário não os divide, o que é feito em outra parte da Constituição”⁷⁴.

A problemática enfrentada neste ponto é de que a Constituição da República não delimitou quais atuações são possíveis em matéria tributária, apenas atribuindo a competência para a instituição de taxas e as contribuições de melhoria a todos os entes. A distinção que deve ser feita é de que a competência para essas espécies tributárias é tanto comum como exclusiva. Mas, como afirmar ser comum? Afirmando, do mesmo modo, que é possível se falar nos impostos, ou seja, modificando a análise de classificação.

Tais tributos são comuns, ao analisarmos serem todos os entes federativos competentes para instituí-los, tendo em vista que a Constituição da República lhes atribuiu tais poderes. Não se pensa possível alguém alegar que somente cabe à União, e.g., a competência para instituir impostos, nem que somente cabe aos estados-membros o poder de instituir uma taxa de poder de polícia. Nos tributos aqui aventados, estes são atribuídos em competência comum quanto ao seu gênero.

Essa classificação, tendo em vista o gênero, não é de todo desimportante, uma vez que, e.g., o empréstimo compulsório, espécie tributária que é, tem competência genérica exclusiva da União. Portanto, há, sim, hipóteses de competência sobre a espécie tributária ser comum ou exclusiva, demonstrando a possibilidade de assim se visualizar.

Por outro lado, pode-se compreender que, em regra, os tributos são exclusivos, se analisarmos suas divisões⁷⁵. Como já demonstrado na primeira concepção, os impostos têm seus detalhamentos (suas espécies) delimitadas constitucionalmente, o que traz a errônea concepção de apenas esse tipo de estrutura ser a intitulação de exclusividade dos tributos. Mas não é só, como ocorre com as taxas – fiquemos somente com elas agora, pois é o que se estuda – a sua

⁷⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária:** entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa, 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 28.

⁷⁵ As contribuições previdenciárias seriam, mesmo que em sua divisão, comuns, uma vez ser possível a todos os entes federativos cobrarem o referido tributo de seus servidores, tendo, assim, suporte fático igual.

imposição deriva de um fazer do Estado, seja pela prestação de um serviço público específico e divisível ou pelo exercício do poder de polícia. Como vimos no tópico 1.4.1.2, a atuação do Estado nessas hipóteses não é livre, sendo derivada da atribuição da competência material atribuída pelo constituinte.

Nesse contexto, não se pode dizer, como bem pontua Raquel Machado⁷⁶, ser possível União e municípios instituírem taxa sobre a expedição de passaportes ou sobre a licença para funcionamento de restaurantes. Todos os entes podem instituir taxas, mas cada qual uma espécie de taxa distinta⁷⁷, da mesma forma como se observa nos impostos, não havendo qualquer nuance de distinção nesse ponto.

Deve-se destacar um aspecto que não foi lembrado pela doutrina que comunga a classificação da exclusividade, mas que deve ser analisado, uma vez que, em tópicos passados (1.4.1.1 e 1.4.1.2), foi apresentada uma sistematização da análise da competência legislativa e administrativa e, com isso, uma distinção da possibilidade de exercício da competência administrativa a depender da competência legislativa.

Como lembrado, abordou-se a hipótese de os entes federativos poderem exercer a competência administrativa comum, sem a prévia existência de lei complementar federal, quando houvesse a competência legislativa para tanto. Assim, nesses específicos casos, poderia ser entendido que haveria a atribuição de taxas comuns, por não existirem atribuições particularizadas para cada ente federativo.

Esse raciocínio, apesar de procedimentalmente correto, peca em um aspecto analítico, o qual desmonta a ideia de “taxa comum”. Realmente, no que tange à hipótese de exercício de competência administrativa comum, que poderia consubstanciar as taxas de poder de polícia ou pela prestação de serviço, em um

⁷⁶ MACHADO, Raquel. Ob. Cit. Pg. 28.

⁷⁷ Tal afirmação se mantém no caso de competência plena (legislativa e administrativa), mesmo que em determinadas situações elas se sobreponham. A divisão de competência tem como pressuposto a divisão de interesses dos entes federativos, os quais podem ter o mesmo interesse de tutela social, mas que diferem em relação à amplitude de tutela. Podemos ter como exemplo, a tutela ambiental, que é comum a todos os entes federativos. Entretanto, cada ente federativo poderá exercer o poder de polícia conforme o espectro de interesse nacional, regional ou local. Inevitavelmente ocorrerá a interseção de interesses, incidindo fiscalização no mesmo tempo e espaço de ação ensejadora do atuar estatal. Ocorre que interseção não é sobreposição, mas, sim, ligação parcial de conjuntos de interesses. Nesses casos, as taxas ambientais poderão ser idênticas em parcela do atuar fiscalizatório, mas serão distintas quanto ao suporte fático abstrato, qual seja, a proteção ambiental pelo atuar fiscal relacionado ao espectro de interesse do ente federativo. Portanto, haverá exclusividade de taxas, mesmo que elementos sejam idênticos. Assim, a classificação como espécie tributária exclusiva, como frisado, é apenas uma questão de perspectiva.

cenário de não regulação da coordenação das unidades federativas, haveria a possibilidade de sobreposição de taxas. Mas isso não é constitucionalmente aceito, apesar de se verificar na realidade empírica.

A Constituição da República, ao atribuir competência plena comum, ou seja, competência legislativa e competência administrativa a todas as três esferas de poder, não atribui genericamente. Há de se lembrar o critério de divisão das competências, ou seja, a predominância dos interesses. Dessa forma, caberá, no mesmo objeto enumerado constitucionalmente, a imposição abstrata e concreta pelos três entes federativos, mas cada qual restrito à sua esfera de interesse. Assim, União somente poderá atuar em aspecto nacional e geral, estados, no interesse regional e, por fim, municípios, nos fins locais.

Eventual lei complementar federal para coordenar tais aspectos, por mesmo que dispensável – como afirmado no aspecto de pressuposto necessário – é importante para alinhar as ações dos entes. Mesmo na sua ausência, os entes não podem invadir a esfera de poder de outrem e, com isso, instituírem as taxas respectivas da prestação do serviço específico e divisível ou, mais destacado ainda na prática, a taxa de polícia.

As referidas taxas têm como pressuposto o exercício fático dos casos especificados na competência administrativa, da qual antecede, ainda, a análise de esfera de atuação. Não seria possível, assim, seguindo o exemplo do tópico 1.4.1.2, um município instituir taxa de fiscalização do poder de polícia para a proteção ambiental em interesse nacional, da mesma forma que não seria possível a União assim proceder invadindo o interesse local.

A definição de qual objeto é de interesse nacional, regional ou local, é complexa, quanto muito, vaga, mas possível, como toda interpretação normativa o é. Assim, identificada a extrapolação dos interesses, que são delimitadores da competência administrativa, haverá a inconstitucionalidade da taxa.

Com isso, chegamos a duas conclusões importantes. A primeira é sobre a impossibilidade de sobreposição de taxas ao mesmo espectro de interesse, não se descartando a possibilidade de um mesmo objeto ser de interesse de esferas distintas, o que não seria sobreposição por invasão de competência, mas sim convergência de interesses próprios. A segunda é de que, mesmo as taxas derivadas de competência plena comum serem exclusivas, por delimitação constitucional da área de possibilidades. Isso porque o interesse individual precípua

descaracteriza a própria identificação comum da hipótese, traduzindo-se em potenciais três taxas, sobre a mesma matéria, mas com atuação finalística distinta, pois interesses específicos são outros, não sobrepostos, apesar do interesse geral comum (no nosso exemplo, proteção ambiental).

Tendo tudo isso em vista, percebe-se que a Constituição Federal atribui a competência de forma impositiva, não dando margem de escolhas ao legislador infraconstitucional para eleger quais realidades serão tributadas, fazendo com que o sistema tributário nacional seja rígido.

Dessa forma, pode-se afirmar que a competência constitucional tributária é estabelecida por norma-regra, em que há a identificação do permitido ou proibido⁷⁸, não em uma análise de nível distinto de alcance, mas sim de categorização.

Como aponta Humberto Ávila⁷⁹, “sendo regras, preexcluem a livre ponderação principiológica e exigem a demonstração de que o ente estatal se manteve, no exercício de sua competência, no seu âmbito material”. Assim, as competências constitucionalmente estabelecidas em norma-regra de primeiro grau estabelecem um poder e, a contrário senso, um limite de atuação. A sua interpretação deve ser realizada de forma que se identifique ser competente ou não determinado ente para apontada matéria, não havendo o que se ponderar, mas sim observar na ótica do “sim ou não”.

Não há, ainda, que se entender por um possível embate entre a regra de competência que concede e, da mesma forma, limita a atuação do ente federativo nas matérias relacionadas em comum e o princípio federativo. Em primeira ordem, não se tratará sobre possíveis embates acerca de regras e princípios de mesma hierarquia, sendo que a regra traz um conteúdo de núcleo duro, com determinabilidade do que se realizar. Distintamente, os princípios trazem consigo uma prescrição do que se alcançar, estes no maior grau possível.

Aqui a questão é distinta. Não há que se falar em colisão entre a regra de competência e o princípio federativo, mas de que o princípio federativo se manifesta em uma regra de competência. Dessa forma, ver o princípio federativo desassociado

⁷⁸ Conforme anota ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70: “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exigem a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”.

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 40.

de uma regra de competência é não o ver, é não trazer conteúdo a um objetivo a se alcançar. Primeiramente, uma regra constitucional de competência, norma de primeiro grau de hierarquia máxima, não se é possível ponderar, mas sim identificar. Dessa forma, já se descarta possível afronta a um princípio de mesma hierarquia, mas de conteúdo indefinido, sendo definido pela própria norma de competência.

Tal alegação se fundamenta com o que se chama de fundamentação por justificação recíproca analítica, em que “a existência do primeiro elemento é uma condição conceitual necessária para a existência do segundo elemento, e vice-versa”⁸⁰. Logo, o princípio federativo pressupõe conceitualmente a regra de competência, sendo a regra de competência elemento do próprio princípio federativo.

Não há como convalidar uma afirmativa de colisão entre regra e princípio que são reciprocamente justificáveis e justificantes. Além do mais, a interpretação, que é a identificação do signo terminológico da competência em norma jurídica, levará em consideração a própria estrutura fundante, ou seja, o princípio federativo. Caso assim não seja, não é a regra de competência que está em atrito com o princípio, mas a interpretação equivocada da norma. Seria, desse modo, a enunciação de uma norma jurídica que não existe, mas se pressupõe existente por uma falácia hermenêutica.

Em conclusão ao presente tópico, pode-se determinar que o sistema constitucional tributário brasileiro é rígido, devendo as regras de competência constitucional tributária serem analisadas em seu caráter geral mas, também e principalmente, em seu caráter exclusivo, em análise interligada da competência legislativa e competência administrativa. A identificação de tal regra de competência é atribuir conteúdo ao princípio do federalismo, norma principiológica estruturante do ordenamento jurídico.

Identificar uma norma é atribuir significado concreto a um signo abstrato, necessitando-se de hermenêutica, fato que muitas vezes pode trazer um resultado equivocado a traduzir uma norma jurídica inexistente, ou seja, ao equívoco de fundamento jurídico, mas com consequências fáticas jurídico-inconstitucionais.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 37.

2 O FEDERALISMO FISCAL

Como tratado em tópico anterior, os entes federativos detêm autonomia, seja esta de autogoverno, legislativa e orçamentária. Para tanto, instrumentos são necessários para a factibilidade do ideal federativo, sendo um deles a receita financeira, atribuída pelo exercício da competência tributária destinada pela Constituição Federal. Em linhas tênues, pode-se entender que federalismo fiscal é a repartição de competência tributária entre os diversos entes federativos de hierarquia distinta.

Na visão de Daniel Goldberg⁸¹, há duas vertentes do porquê de um modelo de federalismo fiscal. Em suas palavras:

A despeito da significação normativa do conceito de federalismo fiscal, tal qual delineada na Constituição Federal de 1988, o modelo de “federalismo fiscal”, tomado genericamente como desenho institucional que privilegia a descentralização – de atribuições e de receitas – às entidades subnacionais, pode ser relacionado a duas grandes escolas ou vertentes que buscam entender suas razões e justificações.

A primeira dessas vertentes busca entender a adoção do federalismo fiscal em um modelo político-institucional a partir da noção de que a descentralização é uma das diferentes formas de promover uma meta fixada nacionalmente (Bird, 1999).

(...)

De outra parte, a segunda vertente – diametralmente oposta – busca entender o processo de descentralização não a partir da perspectiva de um governo central que fixa metas a serem atendidas, mas sim a partir da ótica dos próprios agentes descentralizados (Estados e Municípios).

Justificativas baseadas nas vertentes demonstradas são relacionadas ao modelo de Estado Federal que se estuda, seja este de origem de centralização ou descentralização (movimentos centrípetos ou centrífugos, respectivamente), do desnível socioeconômico encontrado entre suas regiões, de ideias político-liberais ou sociais, dentre outros. Portanto, a compreensão da descentralização da

⁸¹ GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 17-18.

Federação no viés fiscal é, antes de mais nada, pautada nas características únicas e distintas de cada Estado.

Não há que se falar, necessariamente, de análise por uma ou outra vertente, mas da possibilidade de realizar o estudo pautado em ambas, conjuntamente. Nesse passo, não se desacreditam as vertentes escolásticas distintas, ao contrário, entendendo-se pertinentes as individualizações e as compreensões pautadas em ideias preliminares. Contudo, entende-se cabível, neste estudo que se faz presente, a análise não separada do móvel da descentralização no Brasil, com a identificação das justificativas da federação encontradas na própria Constituição Federal, seja no ideal nacional, seja na individualização de possibilidades de autoingerência de cada ente federativo.

Este capítulo será dedicado ao estudo do federalismo fiscal, demonstrando alguns movimentos de atribuições de competências e a realidade vislumbrada. Para tal, faz-se uma análise um pouco distinta do comum, mas que se faz necessária no corte terminológico que será proposto a seguir, ou seja, uma breve análise econômica do federalismo fiscal e suas consequências no caso proposto.

Na sequência, explico o centro de contato deste trabalho e, como não poderia ser distinto, deste capítulo que se faz presente.

2.1 Corte temático

Como alertado no decorrer dos capítulos que se precederam, tratar-se-á das taxas e, mais precisamente, das taxas setoriais. Ao estudar essa espécie tributária, é necessário darmos alguns passos atrás aos debates corriqueiros, para rediscutir problemas já enfrentados há décadas e que se vislumbram novamente, qual seja, a utilização massiva das taxas como meio de obter receita tributária geral, como imposto fosse.

O capítulo de federalismo fiscal é imprescindível na discussão do que precede essa utilização indevida do tributo e, ainda, quais as consequências da errônea conduta do Poder Público.

Em um primeiro momento, teremos como análise as taxas na sua classificação geral, ou seja, como espécie tributária, com suas linhas genéricas

apresentadas de forma somente imprescindível, sob pena de invadirmos a matéria selecionada para os próximos capítulos. De outra ponta, tratar-se-á, também de forma contextualizada, de uma específica espécie de taxa, ou seja, das taxas setoriais de mineração, como forma de pontuar o problema final trazido que ainda não se vê apresentado na doutrina, qual seja, a competição tributária vertical das taxas.

É fundamental ter em mente sempre a questão das taxas, em todas as linhas de análise apresentadas sobre o federalismo, sob pena de, se assim não for, aparentar abrangente ou insuficiente o estudo do federalismo fiscal aqui posto.

Dessa forma, seguimos com uma breve contextualização da espécie tributária taxa.

2.2 Taxas

A taxa é um tributo vinculado a uma atuação estatal, seja dirigida à prestação de um serviço público compulsório e divisível, seja no exercício do poder de polícia. Logo, há duas espécies de taxas, a de serviço público e a de polícia.

Ambas as espécies de taxa trazem, em seu mote, o debate sobre a competência. No capítulo 1, dedicou-se a analisar a competência constitucional tributária sob um ângulo teórico, trazendo as dificuldades para a compreensão do caminho hermenêutico e analítico que se deve ter. Isso não foi apresentado para introduzir a discussão que está por vir, ou seja, quais entes federativos são competentes para instituir taxas? É possível a instituição de taxas setoriais do art. 23, XI, CF/88, por entes subnacionais?

Sem adiantar sobremaneira esse tema central, deve ser analisada, em geral, a competência das taxas. A competência para instituir taxas é comum entre os entes federativos, ou seja, a União, estados, Distrito Federal e municípios têm a competência para instituir taxas, conforme se verifica pelo art. 145, II, da Constituição da República⁸². Do mesmo modo, estabelece o Código Tributário Nacional em seus artigos 77 e 80⁸³.

⁸² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

Nada obstante, a estipulação da competência não é tão simples como se viu. Quando se afirma ser comum a competência para instituir taxas, diz-se que a taxa é espécie tributária compreendida na competência de todos os entes federativos, somente isso. Para se aferir se um determinado ente federativo pode instituir determinada taxa, deve-se perquirir se este tem a competência político-administrativa⁸⁴ para o exercício do poder de polícia ou do serviço público.

A competência tributária em abstrato não se confunde com o exercício da competência tributária, o que será analisado conjuntamente com a competência político-administrativa estabelecida pela Constituição Federal. Tal interpretação é derivada do artigo 80 do Código Tributário Nacional, supramencionado, em que se estabelece a possibilidade de instituição e cobrança das taxas.

Entendo, conforme Luís Eduardo Schoueri⁸⁵, ser a competência tributária das taxas uma competência tributária anexa, ou seja, embora a competência para instituição de taxas seja atribuída a todos os entes federativos, deve ser analisada conjuntamente com a competência administrativa para a prestação de serviço ou o exercício do poder de polícia.

Quando a Constituição da República estabelece a competência de exercício do poder de polícia ou serviço público a determinado ente, estabelece tacitamente a

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

⁸³ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

⁸⁴ “(...) a pessoa política (União, Estado, Distrito Federal, Município) precisa possuir competência político-administrativa para prestar o serviço público ou praticar o ato do poder de polícia, que são os suportes fáticos das taxas (atuações do Estado relacionadas ao contribuinte)”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2009.

⁸⁵ Com relação à competência para a instituição das taxas, vale a leitura do art. 80 do CTN que positiva o conceito de *competência anexa*, oriunda do direito germânico. Não se encontra, no texto constitucional, uma discriminação rígida da competência para a instituição das taxas, ao contrário, o art. 145 admite que qualquer ente federal as institua. Não decorre daí, entretanto, uma múltipla incidência sobre um único fato jurídico tributário, já que este será, sempre, uma atuação estatal. Assim é que se encontra a competência para a instituição estatal, quando se investiga quem é competente para o exercício do poder de polícia ou para o serviço público: se o constituinte conferiu a competência para tal atividade a determinado ente federal, tacitamente admitiu que este obtivesse recursos financeiros para tanto.

sua competência para a arrecadação dos recursos necessários, sendo a instituição de taxa o meio tributário correto.

A análise da competência das taxas deve ser vista de forma plena, para entender que a competência tributária para instituição de taxas é comum, devendo ser superado esse ponto e analisada a existência de competência administrativa. Além disso, na competência material comum, deve-se analisar se: a) há necessidade de lei complementar federal, conforme art. 23, parágrafo único da Constituição da República e, em caso afirmativo, se esta já foi instituída; ou b) se há competência legislativa nominal; ou, ainda, c) se há competência legislativa implícita; conforme tratado no tópico 1.4.1.2.

É possível que haja a competência simultânea para a instituição de taxas, mas, ressalta-se, é necessário lembrar que não se trata da mesma taxa, pois estas têm também caráter exclusivo, são direcionadas a uma atividade comum, relacionadas ao mesmo objeto, mas com base em suporte fático distinto⁸⁶, o que demonstra a distinção do enquadramento geral ao específico de “exclusividade”.

Com esse cenário em voga, tem-se a ocorrência fática atual de diversas taxas serem instituídas com o argumento de o ente federativo ser competente e de a atividade desempenhada ser a que possibilita a respectiva instituição tributária. Outros aspectos são contestáveis, como a hipótese de incidência eleita, a base de cálculo, dentre outros. Contudo, neste momento, fiquemos, tão somente, com a perspectiva da múltipla instituição de taxas fundadas na competência administrativa comum.

Assim, a múltipla cobrança de taxas com finalidades diversas da arrecadação contrapartida do custo da atividade, que é específica da relativa espécie tributária, afronta o federalismo fiscal, seja em uma análise estrutural, seja em uma análise econômica. Desse modo, pode-se perceber o equívoco, paradoxalmente não percebido pelos nossos governantes, seja por ignorância, seja por “impercepção volitiva”.

2.3 Movimentos do federalismo fiscal

⁸⁶ Entende-se que as taxas de diferentes entes sobre o mesmo objeto têm a mesma finalidade: contrapartida arrecadatória aos custos da atividade. Entretanto, há de se perceber que o suporte fático é distinto, pois cada ente político tem interesse distinto ao serviço ou poder de polícia (nacional, regional ou local). Para melhor elucidação, ver tópico 1.4.2.

O federalismo fiscal é percebido por diversos desenhos institucionais, atribuindo funções e recursos tributários aos entes federativos de forma equilibrada ou não. Tais atribuições não são fixas no tempo ou, até mesmo, nos mesmos regimes constitucionais, sendo mutáveis dependendo da política, da economia e das reações sociais.

A consequência desses movimentos do federalismo fiscal pode ser alcançar uma maior eficiência pública ou, ao revés, trazer um colapso federativo. Assim sendo, as próximas linhas trarão uma perspectiva das oscilações fiscais do Brasil.

2.3.1 Histórico do federalismo fiscal brasileiro

A Constituição da República de 1988 é o marco histórico em que, permitindo a identificação da real descentralização do federalismo fiscal, busca-se atribuição de competências tributárias aos entes subnacionais, quebrando a hegemonia fiscal do ente central. As competições fiscais atuais são relacionadas com o histórico conturbado entre movimentos cíclicos e desordenados de concentração e desconcentração de recursos tributários, liberalismo e intervencionismo econômico e prestação dos serviços públicos. Devemos as implicações fiscais atuais à herança não tão grata das rupturas forçadas das atribuições de competências dos entes federativos.

De uma maneira distinta do que se poderia pensar lógico, no período compreendido entre 1891 a 1930, com o advento da República e o nascimento do federalismo brasileiro por movimento centrífugo, ou seja, com o surgimento de entes subnacionais com autonomia, não mais concentrando, tão somente, no ente central, atribuiu-se uma ampla autonomia aos estados.

É de se pensar, contudo, que os estados teriam uma autonomia reduzida, uma vez ter havido uma ruptura da hegemonia centralizada de poderes do Brasil. Mas não fora assim. Inserido em um momento histórico oligárquico, os estados mais poderosos, como Minas Gerais e São Paulo, impunham seu poder econômico e político frente ao restante do país, concentrando a competência tributária aos entes

locais para a tributação de exportação, com vistas a manter a receita decorrente dessa tributação no mercado internacional do café.

Em contrapartida, as despesas públicas da União acompanharam o movimento descentralizador, na margem de 75% para 50% da despesa total nacional⁸⁷.

Em um movimento inverso, o período compreendido de 1930 a 1945, coincidente com a quebra da bolsa de Nova York, que ocasionou a depressão econômica mundial, levou a uma nova centralização federativa, naturalmente ocorrida, ainda, nos Estados Unidos da América, como se viu, como tradução de um necessário intervencionismo estatal à época. Se não bastasse, tal período compreendeu a denominada Ditadura Vargas, o que acentuou a queda da economia de exportação primária, base da economia brasileira.

Em uma nova fase de democratização nacional, o período de 1945 a 1964 demonstrou um novo ciclo de descentralização federativa, destacando-se novas atribuições aos Estados, seja pela atribuição de competências tributárias, seja pela ampliação da parcela de transferências constitucionais obrigatórias pela União.

No Brasil, na década de 1960, ocorreu grave crise econômica decorrente dos desequilíbrios causados pelo processo de acentuado crescimento econômico, encerrando-se o ciclo abruptamente com o golpe militar.

O período de 1964 a 1970 foi marcado por profundas intervenções do ente ditatorial, o que levou a centralização federativa forçada. Nessa época, o governo central controlava quase que a totalidade das receitas e gastos públicos, poder político, social e econômico. O modelo, apesar de intervencionista e ditatorial, tinha como finalidade a aceleração do crescimento econômico, utilizando-se, para isso, de concentração de receitas para financiamento e investimento dos setores públicos e privados.

Esgotado o modelo de financiamento público, na década de 1970, começava nova abertura política e descentralização fiscal, motivada, inclusive, pela crise econômica que o endividamento público de anos determinara.

Já no período pós 1988, com a promulgação da Carta Cidadã, a redemocratização trouxe, novamente, um ciclo de descentralização federal, culminando em maiores atribuições aos entes subnacionais, inclusive elegendo os

⁸⁷ Para mais detalhes, ver em: CAMARGO, Guilherme Bueno. Guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

municípios como um terceiro nível federativo. Houve uma melhora na repartição das competências tributárias e uma maior parcela de transferências dos recursos federais aos fundos de participação dos estados e dos municípios, começando, assim, uma nova era do federalismo fiscal nacional.

Como lógico seria, a atribuição de uma maior competência fiscal aos entes federativos subnacionais trouxe, de outro lado, uma maior concentração de gastos públicos necessários, ficando tais entes responsáveis por diversas prestações de serviços públicos.

Como se não bastassem tais ciclos federativos, atualmente, vemos uma tendência à nova centralização do federalismo fiscal, o que desmonta arbitrariedades dos entes subnacionais quanto à tributação, com vistas a fazer frente à nova responsabilidade social imposta pela Constituição da República de 1988.

2.3.2 Descentralização e a atual volta à centralização

Como dito no tópico que se antecedeu, o marco constitucional de 1988 trouxe o maior movimento descentralizador do federalismo fiscal, atribuindo diversas receitas e, em contrapartida, diversas responsabilidades de gastos sociais aos entes subnacionais. Com a promulgação da Constituição da República, todavia, permitiu-se que fosse vislumbrado um primeiro passo para conduzir a uma nova centralização, como se verá a seguir.

Ao mesmo tempo em que houve a transferência de diversos recursos tributários aos estados e municípios, não houve uma contrapartida de diminuição dos gastos públicos pela União. Em que pese o fato de ter havido uma atribuição de responsabilidade aos entes subnacionais, isso não inverte proporcionalmente a responsabilidade da União. Basta lembrar que o novo marco constituinte é a atribuição de diversas normas constitucionais de eficácia positiva, tutelando de maneira demasiadamente custosa pelos encargos sociais advindos de direitos prestacionais. Assim, houve uma dilatação do Estado, sem a contrapartida necessária à União para fazer frente a tais gastos com recursos tributários gerais, como o dos impostos.

Nesse cenário de Estado prestacionista e de descentralização fiscal, a Constituição outorgou à União a competência tributária sobre as contribuições sociais, que deveriam fazer frente ao financiamento das políticas sociais. Esse foi o primeiro marco do novo movimento centralizador.

O ideal constituinte era certo: descentralização fiscal e possibilidade de tributação por contribuições sociais, na medida em que a receita geral não fosse suficiente para o financiamento trazido pela dilatação do Estado Social e Democrático de 1988. Contudo, o ideal nem sempre é o alcançado.

No início dos anos 1990, mais precisamente com a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), a União começou a aumentar a tributação por meio de contribuições sociais. Os mais desavisados podem entender ser um mecanismo tributário legítimo estampado constitucionalmente. Ledo engano.⁸⁸

Não fazendo jus ao próprio nome, a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras passou a ser permanente. Óbvio que o seria, uma vez ser uma receita tributária não partilhável com os outros entes federativos, distintamente com o que ocorreria, caso fossem aumentados os impostos de competência da União.

Com esse novo cenário, o ente federativo central percebeu que havia um pote de ouro em suas mãos e, tão somente, em suas mãos. Não havendo necessidade de compartilhar a receita tributária de contribuições sociais, a União começou o largo caminho do exercício das competências tributárias das contribuições, os novos impostos disfarçados. Falamos em impostos disfarçados, pois as contribuições sociais, até 1980, representavam somente 4,9% das receitas do governo federal, bem distinto dos 25,7% em 2016⁸⁹.

Entendo este ser um primeiro cenário de centralização, pois os mecanismos tributários não foram empregados da forma que o constituinte, idealizador da descentralização fiscal, pretendia. Diante de uma necessidade de receita da União

⁸⁸ Ver em: ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, n. 24, 2005.

⁸⁹ Dados encontrados no Portal da Transparência do Governo Federal, realizando o cálculo do total das receitas realizadas dos órgãos do Poder Executivo do Governo Federal em 2016. Foram realizadas as receitas totais no valor de R\$ 2.839.296.857.685,84, sendo R\$ 729.914.699.884,95 o correspondente às contribuições. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=12280&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&Exercicio=2016>> Acesso em: 16 de janeiro de 2017.

para fazer frente aos gastos sociais cominados, deveria haver uma reestruturação das finanças públicas, em todos os três níveis federativos, visando ao repasse de responsabilidade de direitos prestacionais para outra esfera federativa, quando possível, maior ajuste de eficiência fiscal, reformulação das políticas públicas etc. O que nunca deveria ocorrer é uma deturpação de um sistema constitucional tributário, mas foi e é o que ocorre.

Um segundo cenário em que é identificado o movimento centralizador ocorre, também, no início dos anos 1990. Com a desestabilização da moeda, com a crise macroeconômica operada e, mais tarde, em 1994, com a necessidade de estabilização do Plano Real frente a já desgastada crise financeira, a União se viu impelida pela necessidade de controle econômico nacional de modo harmônico, o que não poderia ser realizado por entes subnacionais desassociados.

Um primeiro passo foi a negociação das dívidas estaduais para o combate à inflação, visto que os estados, praticando políticas fiscais extremamente desarrazoadas, aumentavam cada vez mais o seu endividamento.

Em consequência, a discussão do *free riders*⁹⁰ foi posta em análise, percebendo-se que os entes subnacionais não depreendiam esforços condizentes com a situação enfrentada para combater a grave crise inflacionária, contando, assim, com os meros esforços da União. Logo, instaurou-se o debate sobre o que deveria prevalecer: a autonomia dos entes federativos subnacionais ou a centralização fiscal?

A resposta foi dada em 2000, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe diversos aspectos centralizadores, ou seja, uma lei nacional impôs limites aos gastos públicos estaduais e municipais. Posteriormente, a própria Constituição Federal foi alterada, visando à alocação mínima de recursos a alguns serviços públicos, como educação e saúde.

⁹⁰ Normalmente utiliza-se o termo *free rider* para compreender o problema estrutural do federalismo, em que há entes descentralizados, os quais podem utilizar serviços sem pagar, como exemplifica Jorge Celso Fleming: “os entes periféricos podem deixar de fazer investimentos mínimos para a prestação de determinados serviços a seus cidadãos, uma vez que estes já usufruem dos benefícios advindos da exploração do mesmo serviço pela comunidade vizinha” in ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming. Federalismo fiscal e eficiência tributária: uma abordagem multidisciplinar do federalismo fiscal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, p. 341-342. Podemos, ainda, falar em *free rider* na conduta de determinado ente federativo não desempenhar esforços para a solução de um problema que o aflige, sendo um *carona* na conduta positiva de outro ente federativo.

Tais pontos apresentados demonstram um movimento tímido de centralização que tem cada vez se intensificado. Em resposta, os entes subnacionais têm reagido à falta de recursos tributários, seja por não exercerem a sua competência tributária própria como é devido, por alguns motivos que à frente serão demonstrados, ou por lhes faltar base tributável suficiente. Assim sendo, tem-se utilizado do mesmo mecanismo da União de duas décadas atrás, ou seja, utilizar espécie tributária imprópria para arrecadação de receita pública tributária geral, mas com a espécie que lhe é possível, qual seja, as taxas.

Apenas se demonstrou que a falta de alinhamento federativo, perdendo a própria estrutura constitucionalmente imaginada, só leva a consequências desastrosas no cenário tributário e econômico. Se não bastasse essa deturpação do modelo federal, tais condutas levam a um movimento cíclico rumo ao abismo fiscal, uma vez que cada ente federativo utilizará de armas impróprias para fazer frente ao “ataque” de outra unidade federativa.

2.4 O aumento dos custos

Com a Carta Constitucional de 1988, o Brasil adotou uma postura mais descentralizadora, apesar de ter demonstrações de um possível movimento centralizador fiscal, como se viu no tópico passado – 2.3.2. A descentralização fora mais perceptível na estrutura para estabelecer um federalismo de cooperação, em que diversas competências antes atribuídas à União passaram também a fazer parte das responsabilidades dos entes subnacionais.

Podemos perceber isso, analisando os arts. 23 e 24 da Constituição Federal de 1988, que estabelecem a competência administrativa comum dos três níveis federativos e a competência legislativa concorrente entre União, estados e Distrito Federal. Tais atribuições de poder significam, de outro lado, atribuições de custos.

Como afirmação de Stephen Holmes e Cass Sunstein⁹¹, todos os direitos têm custos. Certo é que os direitos são positivos ao analisar o nível de custos,

⁹¹ HOLMES, S; SUSTEIN C. **The Cost of Rights - Why Liberty Depends on Taxes**. New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2000.

independentemente se estes convalidam uma conduta positiva ou negativa ao cidadão. Entretanto, nos direitos sociais, o custo se agrava.

Independentemente de se analisar se o direito é relacionado a uma prestação positiva ou negativa, no nível do cidadão, ou se este está vinculado a um direito fundamental, importante aqui é saber que a atribuição de competência constitucionalmente delimitada é atribuição de um dever cooperativo federativo, o que atrai custos para sua instituição e manutenção.

Logo, repartir competências comuns é repartir responsabilidade financeira o que, invariavelmente, relaciona-se ao que se tratou no tópico passado acerca da descentralização fiscal. Nenhum sistema financeiro *fecha*, se há atribuição de custos sem a proporcional atribuição de receitas.

O constituinte, ciente dessa obviedade econômica, atribuiu diversas competências tributárias às unidades subnacionais. O que não se previa, porém, era uma deturpação do sistema. Portanto, temos uma demonstração de um Estado dilatado em prestação de direitos, com índices de custos públicos altíssimos, um sistema tributário que não condiz com a situação nacional e que, mesmo assim, representa uma das maiores cargas tributárias do mundo. Não se entrará na análise de uma reforma tributária, apesar de que há muito se a roga, sob pena de evadir da temática do trabalho. Ficamos mais à frente, no limite de pontuar um único erro dos vários encontrados no sistema tributário, qual seja, o da eficiência do federalismo fiscal nacional.

A análise dos custos se dá não de forma horizontal, tão somente, mas de forma vertical, devido ao fato de várias das competências serem atribuídas de forma comum. Isso, além de afirmar o que já se falou, de consistir em um aumento do custo dos entes subnacionais, demonstrando, ainda, uma necessária cooperação federativa.

Entretanto, tal cooperação federativa não se verifica de forma a preservar a autonomia dos entes federativos de um Estado Federal. Em diversas passagens de gastos, como podemos ver com a saúde do Sistema Único de Saúde (SUS), ou até mesmo com a educação, o ente central concentra o controle da forma de alocação dos recursos financeiros, retirando um espaço maior de autonomia dos entes subnacionais⁹². De outro lado, o controle do determinado pelo órgão central não é

⁹² Ver em: ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, n. 24, 2005, p. 36-38.

realizado da melhor maneira possível, como percebemos diariamente, pelas notícias de obras superfaturadas, repasses federais não utilizados da maneira correta, receita perdida por má aplicação etc. Assim, conquanto tenhamos uma centralização da determinabilidade dos investimentos, não temos um controle condizente.

Outro fator a agravar o tema custos é a falta de coordenação conjunta dos três níveis federativos para otimizar a atuação, com vistas a uma melhor prestação do direito e um menor gasto, ou seja, uma prestação eficiente. Podemos perceber isso pelo quase total descaso do Legislativo Federal, ao não criar, como roga a Constituição Federal desde a sua promulgação, as leis complementares de coordenação entre os entes federativos. .

Temos, nesse cenário caótico, um Estado dilatado, alta carga tributária, sistema tributário defasado com a realidade nacional e econômica mundial, má gestão fiscal, o que se inclui falta de cooperação dos entes federativos e, se não bastasse, diversas manifestações de corrupção.

Com essa moldura infeliz do sistema federativo fiscal, amplia-se a deturpação tributária. Em consequência ao posto, podemos passar adiante e analisar a conduta tributária dos entes subnacionais em criar diversas taxas.

2.5 Um problema congênito do federalismo fiscal nacional

Como tratado alhures, a Carta Constitucional de 1988 trouxe uma descentralização fiscal, no âmbito da receita e dos gastos, que demonstra uma certa propriedade com o Estado moderno cooperativo. Contudo, a atribuição de cada base tributável aos entes federativos e a falácia ainda existente da crença da política voltada ao máximo desempenho estatal fazem com que o federalismo fiscal brasileiro enfrente problemas não somente pontuais ou externos, mas sim congênitos.

Primeiramente, há de se perceber que a atribuição das bases tributáveis aos estados-membros e municípios não foram as ideais e, na soma da questão, realizadas de forma que não poderiam dar certo em prol de uma impessoalidade do exercício do mandato político. A principal base arrecadatória dos estados e dos

municípios está relacionada aos impostos móveis, ou seja, aqueles que têm mobilidade possível em sua própria hipótese de incidência, sendo os estados com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e determinados Serviços (ICMS) e os municípios com o Imposto Sobre Serviços (ISS).

Ambos os impostos mencionados têm mobilidade em sua própria existência, o que possibilita a competição fiscal horizontal e o planejamento fiscal abusivo, visando à concentração do estabelecimento empresarial nos “paraísos fiscais” internos, mas com atuação em diversas outras localidades, muitas das vezes com nenhuma atividade que justifique a opção locacional, a não ser os benefícios fiscais. Tal cenário não é uma hipótese possível, mas uma indigesta realidade, que determina uma concentração de riquezas em determinadas regiões do país, a se destacar o sudeste, deixando as outras regiões sem uma potencial base tributável.

Se não bastasse tal cenário móvel agressivo, há o econômico-lógico. Quando o setor empresarial, que é o cerne da questão sobre tais impostos, analisa o local em que irá investir, leva em consideração o custo do investimento, possível aquisição de matéria prima, mão de obra especializada, logística adequada, carga tributária, potenciais adquirentes do produto, menor custo de exportação, dentre inúmeros outros. Tais análises se relacionam, também, ao que se chama de benefícios fiscais líquidos⁹³, em que o capital e trabalho tendem a se deslocar para regiões subnacionais em que há um maior aproveitamento de diversos fatores a um custo menor como, por exemplo, onde se encontrem melhores serviços públicos disponíveis a um menor custo total (e não somente fiscal).

Tais locais seriam os de regiões mais desenvolvidas, em que há concentração de fatores econômicos e fiscais que potencializam o interesse locacional. Para combater tais benefícios fiscais líquidos diferenciais, os demais entes subnacionais começam a implementar uma política de isenção fiscal agressiva, muitas vezes concedendo isenções que superam o valor do próprio investimento local, com vistas a tentar atrair investimento para a consecução de emprego, desenvolvimento regional etc.

⁹³ Ver em: RUBINSTEIN, Flavio. Promoção da equidade interjurisdicional no federalismo fiscal brasileiro: o papel dos fundos de participação. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.) **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 255-258.

Diante disso, agrava-se a guerra fiscal horizontal, cada vez mais perceptível em base tributária móvel, da qual, como falado, são os impostos de maior arrecadação dos entes regionais e locais.

Outro fator pode ser percebido no caso do ICMS, uma vez que as concessões de incentivos fiscais são realizadas de duas formas distintas. A primeira diz respeito às concessões que não respeitam a necessária totalidade de votos do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em que o estado concede benefícios fiscais como forma de atrair as empresas e estas ficam à mingua do acaso jurisprudencial futuro. Mas, fato é, as empresas se sediam nesses locais.

O segundo caso diz respeito ao diametralmente oposto, ou seja, o incentivo fiscal concedido conforme o CONFAZ. Nesse caso, os estados, para conseguirem a unanimidade de votos do Conselho para autorizar o benefício fiscal querido, começam a fazer concessões políticas que, em um cenário de cooperação não existiriam, ou seja, trata-se de um fator de cooperação de favores políticos e não de coordenação política.

Diante de todos esses aspectos apresentados, só podemos chegar a uma conclusão: a tributação dos entes subnacionais não condiz com uma descentralização fiscal e com uma cooperação federativa eficiente. Temos um cenário em que a tributação é pautada em um jogo de favores políticos ou guerra fiscal, não em uma tributação direcionada ao crescimento da federação, talvez, focado no crescimento isolado do ente federal, o que, adianta-se, não ocorrerá.

Falar-se-á mais adiante sobre a análise econômica no federalismo fiscal, momento em que será possível tratarmos sobre o princípio da eficiência no tema proposto. Contudo, posso apenas pontuar que, nos casos narrados, a maioria dos entes subnacionais terá a mesma conduta descrita, o que, na soma dos fatores, tende a um resultado reduzido geral. Não há como ocorrer crescimento econômico, o que gera crescimento de empregos, crescimento da base tributável, com disputas ao revés de coordenação. O saldo total é menor do que o possível em atuações coordenadas.

Todavia, este é apenas um dos problemas da tributação dos estados e municípios, existindo ainda o relacionado à base tributável fixa.

Parte da doutrina especializada no federalismo fiscal, com a qual concordo de forma parcial, concentra diversos argumentos para enfatizar que a tributação

descentralizada deve se concentrar em bases tributárias fixas, a fim de evitar todos os problemas que foram narrados.

Podem-se elencar as bases tributárias fixas dos entes subnacionais àqueles impostos que não permitem mobilidade, como o direcionado à propriedade. Contudo, tais impostos são poucos e se concentram potencialmente nos estados e municípios urbanos do território brasileiro, uma vez que são destacados o IPTU, ITBI e, talvez, o IPVA. Logo, temos o primeiro problema, a tributação pautada nesses impostos é direcionada somente à parcela dos entes nacionais, deixando ao revés os municípios rurais e os estados que os concentram. Como tais unidades federativas irão compor sua receita tributária sem base tributária elegível que seja, conforme as suas reais implicações? Como tais entes federativos irão custear os direitos? Não tenho resposta, mas apenas uma constatação: tal cenário gera os mesmos benefícios fiscais líquidos diferenciais.

Como não bastasse o primeiro problema apontado, temos outro, o qual não se resume às regiões rurais, mas a todo o país. Tal problema é relacionado à ingenuidade da primeira fase do federalismo fiscal, que considerava que os políticos iriam gerir a coisa pública com a intenção de ver o maior desempenho, com os menores custos, sempre direcionados à maximização dos resultados da unidade que administram. Tal ingenuidade foi superada por uma segunda fase do federalismo fiscal, em que se percebeu que o resultado empírico era distinto, visto que os políticos geriam a coisa pública em prol, também, de seu próprio benefício. É com base nessa segunda fase do federalismo fiscal que podemos apontar esse segundo problema⁹⁴.

Bens relacionados à base tributária fixa são os de propriedade, que têm um viés de percepção individual dos contribuintes muito maior. Todos nós sabemos exatamente o que pagamos de IPTU ou IPVA todos os anos, mas não podemos fazer a mesma afirmação sobre o preço pago de ICMS, IPI ou ISS em cada produto ou serviço que adquirimos todos os dias, mesmo que estes apresentem uma alíquota muito maior.

Tal maior percepção do cidadão acerca da tributação sobre a propriedade tem um duplo efeito. O primeiro é de saber o quanto se paga e ter uma repulsa ao

⁹⁴ Para mais informações sobre as gerações do federalismo fiscal: Oates, Wallace *in* **Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism**. Disponível em: <<http://econweb.umd.edu/~oates/research/2ndgenerationfiscalfederalism.pdf>> Acesso em: 14-08-2015

pagamento de altos tributos vinculado a uma má prestação de serviço, em uma moral tributária equivalente a “roubo estatal” ou “imoralidade administrativa”. O segundo, em consequência ao primeiro, é o maior poder de cobrança sobre a Administração Pública para ver o retorno da tributação em prestação de serviços.

Tendo isso em mente, os governantes tendem a não aumentar a tributação sobre a propriedade, visando a uma aprovação social, à reeleição, à menor transparência financeira na receita e despesas etc. Constata-se tal afirmação, analisando qualquer valor venal de imóveis eleito como base tributável de IPTU que é, inúmeras vezes, menor do que o real valor de mercado. Aliás, temos diversas notícias veiculadas na imprensa sobre os aumentos de base de cálculo e/ou alíquota do IPTU que geraram manifestações populares, mesmo que o aumento ainda se distancie muito da realidade do mercado imobiliário.

Temos, assim, uma situação em que a tributação possível do ente federativo não é realizada de forma plena, o que diminui a arrecadação total. Entretanto, a necessidade de arrecadação financeira para fazer frente aos gastos públicos não desaparece por conta da má gestão fiscal. Para tanto, os entes subnacionais praticam duas condutas para encher o cofre público.

A primeira, em descompasso com a descentralização fiscal, é o movimento político de angariar transferências voluntárias da União, o que é facilitado, caso sejam da mesma base política, somente justificando a teoria da segunda geração do federalismo fiscal. Ora, o que seria mais interessante para um político? Aumentar a tributação dos seus administrados ou conseguir o recurso de forma “dialógica”, “empenhada” com o governo central? Por questões óbvias, a segunda opção leva às glórias populistas. Contudo, se a pergunta não fosse direcionada ao político, mas ao Estado, a resposta deveria ser bem diferente.

Para o Estado, essa governança privada é de todo ruim. Em um cenário macrofiscal, percebemos que a totalidade de recursos tributários não é obtida da forma mais equitativa possível, sendo “isentas” determinadas populações, que passam a ser custeadas pelos recursos de outras, às vezes, em situações político-sociais piores. Como o quantitativo de receitas é único e necessário o seu atingimento, a União acaba sobrecarregando a sua própria tributação para ter recursos para transferir. Entretanto, seguindo a lógica da segunda fase do federalismo fiscal, o ente central também não agrava tanto a exação dos tributos

“visíveis”. Assim, acaba aumentando a tributação indireta ou, ainda, as contribuições sociais, como já visto.

Resultado final dessa equação egoísta é a obtenção dos mesmos recursos iniciais necessários, mas sem a equidade dos entes federativos e, menos ainda, da busca por uma equalização horizontal de benefícios fiscais.

Mas ainda temos a segunda conduta realizada pelos entes subnacionais que não utilizam de forma eficiente a sua base tributável. Essa prática é a de criar impostos residuais. Todavia, como não há a atribuição constitucional para tanto, criam taxas com essa finalidade.

Diversas taxas têm sido criadas pelos entes subnacionais com o pretexto de serem derivadas de uma fiscalização decorrente do poder de polícia de uma competência constitucionalmente garantida. Muitas dessas taxas têm fato gerador, base de cálculo e alíquota de impostos. Porém, não há a real fiscalização e, ainda, muitas vezes, mesmo existindo a fiscalização, esta nada tem em comum com o poder de polícia, pressuposto necessário para a instituição de taxa dessa natureza. Por fim, no tocante a outras taxas nem a competência administrativa fora concedida.

Há aqui um paralelo com o que se tratou das Contribuições Sociais da União, criando taxas cuja única finalidade é obter recursos gerais, como impostos fossem.

Com essa conduta, os estados e os municípios, além de desfigurarem todo um sistema constitucional tributário, acabam por ocasionar uma desordem macrofiscal, sem previsibilidade real das consequências dessa conduta, além de diversos outros problemas, como será abordado em seguida, a exemplo da competição tributária vertical.

2.6 Equalização fiscal necessária

Nas federações, a descentralização fiscal produz um resultado distinto de tributação e benefícios nas unidades federadas, tendo em vista as disparidades possíveis, como fora relacionado anteriormente. Tendo isso em mente, diversos países adotam um plano de equalização fiscal nacional, seja em maior ou menor grau. Dentre esses o Brasil, com suas transferências obrigatórias para os Fundos de Participação dos Estados e Municípios, considerando que há distinção de valores

para determinadas regiões, e transferências voluntárias. O Brasil ainda se enquadra em um grau muito reduzido de mecanismos visando a uma equalização fiscal, uma vez que os programas de transferências obrigatórias e voluntárias ainda são muito distanciados da realidade, o que ocasiona as disparidades econômico-sociais regionais que percebemos.

O ideal de equalização fiscal consiste em transferências não condicionadas aos diversos níveis federativos, visando, como o próprio nome já diz, à equalização federativa. Essa equalização pode ser direcionada à análise dos benefícios fiscais líquidos, havendo uma busca pela homogeneidade nacional, evitando, com isso, os incentivos migratórios para as regiões mais prósperas.

Pode-se alegar que tais mecanismos de equalização fiscal poderiam retirar parcela da autonomia dos entes subnacionais. Entretanto, como dito, tais transferências devem ser incondicionadas, não podendo haver ingerências de outra ordem federativa. Tal sistema de equalização fiscal não deve ser visto como mecanismo de correção de questões internas do ente, como tributação e gastos públicos, mas sim restringir às disparidades fiscais, originalmente externas à esfera de deliberação local.

Isso não quer dizer que deveria haver uma ignorância sobre a forma com que é realizada a tributação local. Ora, demonstraram-se, no tópico que se precedeu, todas as discrepâncias sobre a tributação nacional, sobre os problemas percebidos na segunda fase do federalismo fiscal, em que não há utilização da base tributável de forma adequada. Como, assim, poder-se-ia defender posição de ignorar as decisões locais? Não é isso que se propõe.

Quando se fala em análise externa às determinabilidades do governo local, deve-se buscar a análise de um padrão médio nacional, de um nível de equalização. Os mecanismos eleitos para uma equalização fiscal devem ser relacionados à própria estrutura federativa considerada, em determinabilidade de qual nível de desenvolvimento social-econômico, ou seja, sobre qual nível de benefícios líquidos se pode enquadrar. Para tanto, embora não se tenha o objetivo de corrigir as decisões internas do governo, não se pode ignorá-las.

Como falado no tópico anterior, diversos administradores públicos decidem não agravar a tributação e, contrariamente, conquistar transferências voluntárias do ente federal, o que lhes atribui uma “visão pública” positiva. Contudo, isso é ir de

encontro a tudo que estamos falando, apesar de ser um dos métodos de transferências voluntárias exercidas no Brasil.

Há de se diferenciar a não correção da ignorância. Quando se diz não ter como finalidade a correção da tributação e do gasto público do ente local, trata-se que o mecanismo de equalização fiscal não pode exatamente substituir a tributação possível, não é direcionar sua finalidade à correção de má gestão pública. A finalidade primeira e única é analisar externamente, ou seja, no nível externo do ente federativo, perceber as distinções de benefícios fiscais entre as regiões, traçar um padrão nacional e, com esse padrão, utilizar mecanismos, como as transferências obrigatórias e voluntárias, para equalizar os entes federativos. É dar a chance a essas unidades federadas de começarem a sua gestão de forma equitativa de oportunidades.

A ignorância da má gestão fiscal e administrativa não pode ser defendida. Há a necessidade de percepção dos problemas tributários e de alocação de recursos públicos nas unidades federadas, tendo em vista a imprescindibilidade de se distinguir o que é desnível externo e o que é problema interno. A equalização fiscal deve conhecer quais são as problemáticas tributárias dos entes federativos, destacando-se a menor arrecadação da base tributária possível, para, assim, perceber exatamente quais são os benefícios fiscais distintos por ocasião regionalizada e quais são por ambição governamental.

Apesar da proposta apresentada, não se desconhecem diversas preocupações fáticas para sua ocorrência. A primeira diz respeito a como separar os fatores externos e internos em um cenário caótico regionalizado, em que a maioria dos estados e municípios adota a mesma conduta. Teríamos em análise uma região com externalidades negativas, mas também com condutas internas padronizadas regionalmente, não se constituindo de fácil constatação a distinção entre uma zelosa administração fiscal e política de uma que não o seja.

O que se quer dizer é que, para uma análise de distinção entre externalidades e fatores internos, temos que ter uma linha de distinção, uma percepção de fatores que podem ser enquadrados como internos ou externos. Todavia, quando os fatores internos são congênitos e amplamente adotados na região que está em experimento, eles tendem a perder o parâmetro do que seria interno e do que seria externo, uma vez que as internalidades são comuns. Daí o primeiro problema em

identificar, em dada região, quais são as externalidades e quais são as internalidades que conduzem a uma realidade de benefícios fiscais diferenciados.

Uma dificuldade de identificação, entretanto, não pode ser uma não identificação. Para a equalização fiscal funcionar, há de serem identificadas cada externalidade e internalidade, para haver a real alocação de recursos em localidades necessitadas e não naquelas que poderiam, com uma gestão fiscal proba, atingir os seus objetivos. Tal distinção é de suma importância, sob pena de a política utilizada para a equalização fiscal somente agravar o desequilíbrio regional atual.

Propõe-se um mecanismo, não novo, mas existente desde 2000, que é o respeito ao art. 11, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00)⁹⁵. Tal dispositivo legal aduz serem proibidas transferências voluntárias para os entes que não tenham uma gestão fiscal responsável em realizar uma efetiva arrecadação de todos os impostos de sua base de competência constitucional.

O proposto é apenas que se lembre e efetive uma lei complementar instituída há quase duas décadas. Para tanto, é necessário que haja demonstração e fiscalização real do atuar tributário dos entes federativos. Devemos passar da discussão rasa de ofensa à autonomia federativa, uma vez que não há tal ofensa.

Há, sim, uma regra que dá objetividade a diversos princípios constitucionais, sejam da moralidade e eficiência administrativa, sejam do princípio do interesse público etc. Ofensa à autonomia federativa ocorreria se adentrasse no escopo de análise de quais são os meandros da tributação existente e de como é realizada a alocação dos recursos angariados, ou seja, sobre a própria administração pública. O ponto aqui é distinto, é analisar a existência de tributação, é analisar o tratamento equânime de todos os nacionais, obviamente não desconsiderando peculiaridades. O tratamento de igualdade deve demonstrar as proximidades e os distanciamentos, trata-se de um processo de análise e não de um objeto pronto e acabado de determinismo igualitário.

Analisadas todas as peculiaridades fáticas existentes, deve haver um tratamento equânime a todos os nacionais, visto que o princípio federativo preza por unidade e não por uma autonomia de diferença arbitrária. Ademais, qual motivo

⁹⁵ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

haveria de impor uma equalização fiscal, se não houvesse o pressuposto da equidade?

A busca da igualdade fiscal deve considerar o mesmo ponto de partida, o mesmo procedimento e não, tão somente, o mesmo resultado, pois, se assim o fosse, resultados idênticos de benefícios fiscais líquidos seriam conquistados por sacrifícios bem distintos. No final, o resultado seria, apenas, a modificação das desigualdades.

Portanto, recai a responsabilidade de análise do parágrafo único do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao ente federativo que efetivaria o repasse financeiro por meio de transferências voluntárias. Para tanto, tal apuração deve ser objetiva, sem adentrar em escolhas públicas, mas sim em ocorrência ou não de tributação possível da base tributária constitucional atribuída à unidade federativa. A despeito de alguns argumentos contrários que possam recair, é preciso que sejam cuidadosamente compreendidos e adequados.

Um possível argumento seria de que diversos entes federativos não teriam como instituir órgãos administrativos para fiscalização e cobrança dos tributos. Exemplo bem colocado, em diversos trabalhos, é o caso de municípios pequenos na instituição do IPTU, ainda mais se for rural, tendo uma base tributária fática nula ou quase nula. Concorda-se com esse entendimento, ou seja, não há a mínima obrigatoriedade de tais municípios instituírem e arrecadarem IPTU. Ora, o entendimento apresentado é consubstanciado na responsabilidade fiscal, na eficiência tributária e administrativa. Qual eficiência e qual reponsabilidade seriam encontradas em onerar os contribuintes com o pagamento de um tributo que não seria nem suficiente para custear o próprio processo de instituição? Não haveria eficiência, mas, antes, péssima gestão fiscal.

Tal posicionamento não é relacionado a uma interpretação subjetiva, como alguns podem pensar, mas objetiva. Há previsibilidade de arrecadação e estipulação dos custos para a arrecadação. Caso o saldo não seja positivo, não há eficiência fiscal, logo, não há o que tributar. Desse modo, a apreciação é exclusivamente objetiva.

Outro exemplo de possível contrariedade da proposta trabalhada é a adoção de critérios objetivos⁹⁶ que, no caso concreto, fogem ao pressuposto fundamental,

⁹⁶ Sobre críticas possíveis de critérios objetivos na equidade horizontal federativo, ver em: RUBINSTEIN, Flavio. Promoção da equidade interjurisdicional no federalismo fiscal brasileiro: o papel

ou seja, a igualdade. Pode ser que, em alguns métodos de análise da formulação da tributação, utilizem critérios objetivos de pressupostos de equidade, que, no caso concreto, não tenham a perspicácia de identificar que o tratamento dito igualitário aduz uma desigualdade casuística. Para tanto, há a necessidade de análise detalhada do que distingue e em qual medida isso ocorre. Há a necessidade de readequação dos critérios ao fundamento para a busca da igualdade fática. Portanto, uma adoção de critérios abstratamente objetivos é necessária como pressuposto. Mas, na adoção concreta de tais critérios, caso fique identificado um distanciamento da própria finalidade que abstratamente se persegue, ou seja, a igualdade, é preciso haver uma norma que regularize tais discrepâncias, na medida de seu distanciamento finalístico da equidade⁹⁷.

Apesar da forma teórica como o problema é apresentado, ele é faticamente identificável em diversas possíveis hipóteses, como no exemplo em que poderia levar em consideração um mínimo valor de arrecadação *per capita*, o qual é perfeitamente enquadrado na realidade nacional. Mas, em caso específico, pode ser que não haja a possibilidade de um determinado ente conseguir tal meta, por questões que só a ele possam ser aplicadas. Há, desse modo, de ter acuidade na análise, sob pena de agravamento da desigualdade.

Obviamente que há diversas críticas ao meio de equalização fiscal, como a dificuldade de adoção de um padrão médio nacional, análise correta das externalidades, indução regional com programas deturcados de transferência (mas, de certa forma, já não há?).

Tais críticas, entretanto, conquanto se apresentem como negativas ao proposto, devem ser vistas como identificação de um problema a ser solucionado. Já se trouxeram algumas possíveis soluções para tais questões, como o da identificação das externalidades, reconhecendo as dificuldades empíricas que irão existir. Contudo, negar uma evolução ao equilíbrio fiscal, o que trará, logicamente, maior benefício a toda a nação, é ir ao encontro do próprio fundamento da crítica que se perfaz, ou seja, é aduzir com o caos financeiro estruturado regionalmente no Brasil. O receio tem como núcleo o resultado de ineficácia dos programas adotados

dos fundos de participação. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.) **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 258-261.

⁹⁷ Para melhor compreensão do que se pretende abordar na presente passagem, ler sobre a cláusula do retorno à igualdade em: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, pgs. 105-114.

e de trazer um desequilíbrio regional induzido. Mas, repita-se, isso não é o que temos atualmente no sistema financeiro nacional? Negar a possibilidade de evolução pelo receio do resultado do que se encontra hoje é um paradoxo que deve ser desconsiderado.

Programas de equilíbrio fiscal, visando a uma equalização dos benefícios fiscais líquidos no Brasil, já são exigidos há muito tempo. Tais programas irão forçar beneficentemente os entes federativos a terem condutas de gestão fiscal responsável. Iremos potencializar a arrecadação tributária nacional, mas sem onerar indevidamente os contribuintes, pois iremos, de uma vez por todas, ir ao encontro de um tratamento tributário equilibrado, equitativo e correto.

Já se afirmou reiteradamente que os direitos têm custos que necessitam de uma receita para lhes fazer frente. Sempre haverá tal arrecadação da referida receita. Resta saber, se permaneceremos arrecadando com discrepância regional, com diminuição do potencial econômico nacional, com dispersão da equidade da capacidade contributiva dos cidadãos e pessoas jurídicas, e com espécies tributárias desfiguradas, como no caso das taxas-impostos e contribuições-impostos, ou, ao contrário, iremos encontrar um modo de potencializar a arrecadação sem sobrecarregar os contribuintes.

Se o interesse for a segunda opção, o próximo tópico irá demonstrar o porquê de arrecadar mais sem oneração superior.

2.7 Uma necessária análise econômica do federalismo fiscal

Finalizou-se o tópico anterior com a ideia de uma possibilidade de arrecadação maior, mais equalizada, com finalidades que não perdem de vista a própria estrutura constitucional tributária. Para tanto, não há uma proposta que se distancia de uma realidade próxima, vez que, na verdade, é apenas uma análise já posta no Direito, mas não empregada com o viés fiscal federativo.

A análise econômica do Direito Tributário trabalha, em sucinto resumo, a alocação eficiente de recursos escassos relacionados à arrecadação tributária. De outro viés, analisa, também, como a arrecadação tributária se relaciona e condiciona os fatores econômicos. Assim, pode-se trazer a análise da eficiência da tributação.

Eficiência, nas suas diversas acepções, não se distancia da ideia de tributação na medida tão somente suficiente para as consecuições das finalidades do Estado. Contudo, a eficiência tributária não se limita a tal ponto. Ela está relacionada a um movimento cíclico econômico, ou seja, a tributação induz o próprio relacionamento do Estado com a sociedade econômica e, ainda, da própria sociedade econômica entre si. Em decorrência do movimento cíclico, o resultado indutor sobre os fatores econômicos leva a uma tributação diferenciada por decorrência lógica do possível movimento econômico do Estado.

Ora, fatores econômicos, que se traduzem em dinheiro, apresentam-se por diferentes demonstrações de riqueza, algumas das quais eleitas como hipóteses de incidência de diversos impostos. Não bastasse, movimentos econômicos são tratados como fatos geradores abstratos para diversas outras espécies tributárias. No tocante ao centro deste estudo, temos as taxas, que podem ser relacionadas à sua hipótese de incidência a fiscalização decorrente do poder de polícia, com a finalidade direta na limitação de direitos dos cidadãos, os quais, sempre, participam direta ou indiretamente dos principais fatores econômicos. Portanto, todas as espécies tributárias estão relacionadas à economia, algumas com destaque pela sua própria estrutura existencial, outras, pela sua própria consequência.

Independentemente da tributação eleita, analisando-a em setores ou globalmente, sempre teremos o resultado de que a tributação influencia na economia e, de outra monta, a economia influencia na tributação. Por certo, é que uma economia fortalecida permite uma arrecadação tributária maior, uma vez que uma maior movimentação de recursos financeiros, que são eleitos como hipótese de incidência de tributos, resulta em uma maior arrecadação final. Contudo, uma economia fraca resulta em uma arrecadação tributária menor, pela inversão dos mesmos motivos que fundamentam a afirmação anterior.

A pergunta que se faz é: quais são, então, os fatores que podem levar a uma economia forte? São vários, sendo um deles a tributação. Não há, como distintamente possa parecer, resposta taxativa sobre qual seria a melhor tributação para cada nível econômico de determinado Estado. Há, sim, pressupostos a serem analisados e seguidos. Todos, invariavelmente, reduzem-se a uma tributação eficiente. Para tanto, iremos agora analisar o que pode ser tratado como eficiência tributária.

Em um primeiro plano de análise, o mais estudado no federalismo fiscal, coloca-se a questão de como a repartição de competências fiscal se dá de maneira mais eficiente. Em destaque nos estudos é o denominado “teorema da descentralização de Oates”, idealizado pelo professor Wallace Oates, em 1972⁹⁸. Tal teoria consiste em que as atribuições dos serviços públicos devem ser conferidas à menor jurisdição capaz de abranger as externalidades positivas e negativas geradas por aqueles serviços⁹⁹.

Distintamente do que possa parecer a uma primeira vista, isso não quer dizer que os serviços públicos devam ser atribuídos à menor jurisdição possível, ou seja, ao menor ente federativo, no caso brasileiro, ao município. O significado real de tal teorema é analisar qual seria o menor ente federativo possível de atribuição de tais serviços públicos, ao ponto de identificar o real anseio social, a eficiência alocativa e a equalização necessária territorial¹⁰⁰. Portanto, o ideal de eficiência prepondera, devendo ser alocado determinado serviço ao ente federativo mais eficiente e, por decorrência, a tributação necessária em vistas das despesas.

Os serviços públicos que tenham externalidades significantes, que envolvam populações dispersas, devem ser alocados ao ente federal. Por outra monta, os demais serviços – aqueles com níveis mais baixos de externalidades – devem ser responsabilidade dos entes federativos de menor nível de abrangência.

Nesse viés, podemos incluir a ideia de tributação com externalidades significantes ou não, ou seja, não aplicar, tão somente, no critério de prestação de serviços públicos, mas na identificação de cada base tributável e seu nível de externalidades. Desse modo, é perceptível que a Carta Constitucional de 1988 não fora das mais eficientes. Atribuiu-se, por exemplo, a tributação sobre o consumo e os serviços aos entes subnacionais, o que permite o agravamento de externalidades negativas, tendo em vista a concentração dos fatores produtivos em regiões

⁹⁸ OATES, Wallace. **Fiscal federalism**. New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, 1972.

⁹⁹ Externalidade pode ser compreendida como os efeitos colaterais ocasionados por uma conduta, sejam positivos ou negativos. Uma externalidade positiva pode ser encontrada quando um município tenha uma conduta que beneficie não somente ele, mas entes federativos distintos. Ex: floresta protegida ambientalmente será de proveito local, regional e nacional.

Distintamente, externalidades negativas são as condutas geradoras de malefícios colaterais. Como exemplo, imagine um estado que não tenha controle sobre a poluição ambiental em rios, os quais poluem afluentes em demais estados e desemboca no mar territorial, o poluindo.

¹⁰⁰ Exemplo possível seria o relacionado a determinada matéria monetária, sendo a menor ente federativo a própria União, tendo em vista a necessária equalização das políticas monetárias a todo o Estado. Em contrapartida, a prestação de serviços educacionais básicos ficaria a cabo dos municípios, uma vez serem eles os que percebem com maior eficiência as necessidades sociais.

destacadas, a possibilidade de guerras fiscais para atração de empresas, ou seja, indução regionalizada, dentre diversos outros.

Ainda para Oates, há vantagens e desvantagens na descentralização do federalismo fiscal¹⁰¹. Como vantagens da descentralização, pode-se destacar a alocação mais eficiente de recursos, por haver melhor identificação de bens e serviços e maior eficiência no gasto público, uma vez que os governos locais estão mais próximos da população, adequando a necessidade aos gastos. Por outro lado, o autor identifica vantagens da centralização fiscal, sendo algumas delas: economia de escala, maior coordenação do setor público, inexistência de conflitos federativos.

Podemos tirar como conclusão das constatações do mencionado autor que a cooperação entre os entes federativos aumenta a eficiência do setor público. Isso porque não somente há vantagens ou desvantagens ao se escolher um modelo federativo descentralizado ou centralizado. Em todos estes há fatores positivos e negativos. O ideal é ocorrer uma equalização coordenada entre os entes federativos, com alocações de competências condizentes com a abrangência do ente, diga-se externalidades e discrepâncias regionais, as quais, como visto, são distintas e determinantes a cada setor público.

Sendo assim, voltamos ao debate de necessidade de uma coordenação federativa entre as unidades federadas visando à eficiência. Essa eficiência se encontra em dois parâmetros. Primeiro de arrecadação, segundo de alocação de recursos. Assim, a falta de coordenação entre os entes não somente traz como consequência uma péssima gestão orçamentária no nível de gastos públicos, mas também ao nível de arrecadação. Desse modo, há significativas perdas na entrada e na saída da receita pública derivada dos contribuintes.

A discussão sobre como deve ser a repartição de competências tributárias, que é a que mais se encontra na doutrina especializada, não será aqui aprofundada por dois motivos. O primeiro é de que há vasto conteúdo já estudado e especializado¹⁰², o que se distancia do proposto deste trabalho. O segundo, e mais

¹⁰¹ OATES, Wallace. **An essay on fiscal federalismo**. In: Journal of Economic Literature, V. XXXVII, 1999, p. 1120-1149. Disponível em: <econweb.umd.edu/~oates/research/fiscalfederalism.pdf> Acesso em: 20-07-2016.

¹⁰² Ver em: AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo e reforma tributária: na visão do economista. *Direito Público*, n.8, 2005, p. 164-172; ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Flemming. Federalismo fiscal e eficiência tributária: uma abordagem multidisciplinar do federalismo fiscal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**. Volume XXII, *Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal* – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, p. 307-354; ARRETCHE, Marta.

importante, é a proposta inicial de analisar a eficiência tributária. Desse modo, temos que tratar como pressuposto a repartição constitucional de competências fiscais da maneira como foi posta, não da maneira como deveria ser posta. Teremos como foco principal neste momento a eficiência tributária nos fatores existentes, mesmo que distanciados do ideal.

Há diversas concepções sobre o que se entende por eficiência, tendo como matriz a regra utilitarista da maximização da utilidade social. Há de se distinguir duas importantes teorias que geralmente são confundidas. A primeira, denominada otimalidade de Pareto, tem como critério a maximização do benefício de determinado indivíduo a uma determinada distribuição de recursos escassos, quando não há prejuízo a outro indivíduo. Portanto, a ideia central são as possibilidades de alocações de recursos e benefícios individuais.

Como comparar benefícios pessoais? Como identificar o que é felicidade individual? Tais questões são postas pelos críticos da eficiência do princípio da superioridade de Pareto. Como resposta, levando em consideração a impossibilidade fática de comparação por critérios subjetivos, tende-se a responder utilizando o critério de precificação, ou seja, a atribuição de determinado valor monetário a cada benefício e, com isso, a identificação de qual nível de satisfação pessoal é dado pelo referido benefício ao passo de saber quanto cada indivíduo estaria disposto a pagar por ele.

Como afirmar Richard Posner¹⁰³, na prática, a otimalidade de Pareto é inaplicável nas políticas públicas, uma vez que a determinabilidade do princípio paretiano é realizado por consenso de indivíduos, o que é faticamente impossível de determinação.

Outro critério, que segue a otimalidade de Pareto, é o critério Kaldor-Hicks¹⁰⁴. Neste, é retirado o elemento criticado na equação anterior, ou seja, é dispensada a análise do segundo indivíduo e sua perda ou não de benefício. Não há o que se comparar no nível subjetivo, existindo, tão somente, um exemplar de análise – um sujeito ou grupo de sujeitos. O critério de Kaldor-Hicks, levando em consideração a realidade, identifica que sempre haverá perdas, mas ignora que a sua ocorrência

Federalismo e Igualdade Territorial: Uma Contradição em Termos? Dados – **Revista de Ciências Sociais** Rio de Janeiro, vol. 53, no 3, 2010.

¹⁰³ POSNER, Richard. **Economics of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1994, p. 89-91.

¹⁰⁴ KALDOR, Nicholas. **Welfare propositions of economics and interpersonal comparisons of utility**. 49. Econ. j. 549 (1939) e HICKS, John Richard. **The foundations of welfare economics**. 49. Econ. j. 696 (1939).

seja importante. O que importa, neste caso, é que o aumento do benefício seja superior aos prejuízos. É, assim, analisada sob a ótica do custo-benefício.

É com o critério de Kaldor-Hicks que será analisada a eficiência tributária. Temos como eficiência tributária a possibilidade de maior arrecadação, a qual compensa prejuízo de outros. Em uma primeira vista, pode parecer que se corrobora com a ideia de uma guerra fiscal, ou seja, que a competição entre os entes federativos visando a um incremento arrecadatário é justificável sobre o prejuízo dos demais. Contudo, ao que entendo, isso não é somente falso, mas antagônico.

Não há que se falar que, com a utilização da competição fiscal, haveria um incremento de benefícios e prejuízos menores. O resultado que se percebe é inverso. A competição fiscal incrementa os prejuízos e tem saldo negativo de benefícios. Na maioria dos casos, conquanto os benefícios fiscais sejam concedidos visando à alocação de empresas em determinado território, tais benefícios fiscais, não raro, superam o próprio investimento empresarial e o próprio incremento social da região, seja no nível de disponibilidade de empregos, de aumento do nível de desenvolvimento humano e social etc. Sob um ângulo estritamente individual do estado praticante, temos um custo-benefício negativo. Obviamente que resultados positivos podem aparecer. Mas, a qual custo? Ao prejuízo alheio é uma resposta muito rasa. Para tanto, devemos ter em ótica dois outros ângulos de análise que se somam a este primeiro apresentado.

O segundo ângulo de análise não é ter somente o estado praticante como exemplar, mas sim todos os entes federativos que estão, de certa forma, unidos na competição tributária. Quando determinado ente pratica um ato de competição tributária, ele determina que o outro ente também pratique outro ato em resposta. É um efeito lógico da ação e reação tributária. Ou alguém imagina que um ente federativo irá utilizar diversos benefícios fiscais para atrair investimentos privados e os outros entes federativos não irão fazer o mesmo, vendo que “dá certo” e que estão perdendo investimentos que já existiam? A questão estampada com a terminologia “dá certo” foi colocada entre aspas e de maneira informal propositalmente, pois esta é a percepção individualista e racional dos governantes sobre a competição fiscal. Na realidade, não está nem perto de “dar certo”.

Como já tratado anteriormente, quando se falou sobre a segunda geração do federalismo fiscal, os governantes tendem a atuar com interesses pessoais. Não há como eles dispensarem um tratamento fiscal beneficiário aos entes empresariais,

entrando, assim, na guerra fiscal existente. Como o governante iria justificar, para seu eleitorado, que perdeu determinada empresa para outro estado ou município? Como justificaria a perda daqueles postos de trabalho de indústrias que saíram de seu território? Haveria como responder, demonstrando a realidade fiscal do ente federativo e as consequências da guerra fiscal, nome que, neste diapasão, encaixasse muito bem – guerra.

Porém, a justificativa é pautada na eficiência, benefício geral sobre prejuízo, saldo positivo. Essa justificativa não é individualmente positiva para o político e, do mesmo modo, para a população individualista, que carece, infelizmente, de conhecimentos políticos e macroeconômicos. Logo, a “única” possibilidade, a fazer jus às glórias populistas, é ser mais um competidor nesta modalidade em que não há vencedores, a competição tributária.

O ente federativo muitas vezes reage à competição tributária travada por outros. Essa reação é individualista, não coordenada, mas racional. Tendo isso em vista, a aplicação da Teoria dos Jogos, desenvolvida pelo matemático John von Neumann¹⁰⁵, é de vital importância. Referida teoria tem como escopo a análise de estratégias possíveis entre jogadores que escolhem diferentes ações visando ao seu melhor retorno.

Um exemplo de aplicação da Teoria dos Jogos é o já conhecido Dilema do Prisioneiro, aprimorado por Albert Tucker, que consiste em dois suspeitos serem capturados pela polícia. Contudo, esta não tem provas suficientes para condenação no máximo da pena. Desse modo, os investigadores separam os dois suspeitos (A e B) e fazem as seguintes propostas: se um dos prisioneiros confessar e testemunhar contra o outro e este outro permanecer em silêncio, o que confessou sai livre e o silente cumpre 10 anos de sentença. Se ambos ficarem em silêncio, a polícia, por não ter provas suficientes, poderá condená-los a somente 6 meses de prisão. Em uma terceira hipótese, se ambos traírem o comparsa, ou seja, testemunharem, cada qual será condenado a 5 anos de prisão.

Tal dilema traz a percepção de que uma ideia coordenada, racional, poderia trazer um melhor benefício para ambos, ou seja, cada qual ficaria preso somente por 6 meses. O dilema se faz presente em saber se esses confiariam ou não no seu companheiro? Eles atuariam de forma racional cooperada ou individual? Pois, caso

¹⁰⁵ NEUMANN, John von. **Prisoner's Dilemma, Poundstone, W.** (Oxford, 1993).

um esperasse a cooperação e o outro não agisse assim, ele estaria sujeito a uma pena de 10 anos. Uma possível reação é tirar proveito do melhor custo-benefício possível, qual seja, testemunhar contra o outro, podendo ficar livre ou condenado a 5 anos, mas nunca a 10 anos.

Tal questão é aplicada integralmente na competição fiscal, demonstrando que uma atuação coordenada entre os entes traria um benefício maior a todos, mas, ao revés, uma atuação individualista, esperando o pior do outro (e é o que de fato se tem no individualismo racional), traz malefícios a todos os envolvidos. E, como se não bastasse, uma desorganização conjunta, mas sem atuação na guerra fiscal, traria somente prejuízos agravados ao que assim se tornou inerte. O resultado final da ausência de coordenação é, tão somente, uma ineficiência fiscal de arrecadação e alocação, ou seja, esta última, uma vez que, com a atração de empresas, custos estatais aumentarão, tendo em vista o número da população que crescerá, a necessidade de serviços públicos gerais e específicos para comportar o novo setor industrial etc.

Nesse segundo ponto de análise, temos que uma atuação coordenada entre os entes federativos trará um benefício maior a todos, voltando ao ponto central, ou seja, a uma eficiência tributária possível.

Um terceiro viés é superar a análise conjunta de entes individuais e perceber o todo unitário.

Uma atuação cooperada dos entes federativos não condiz somente com uma postura de benefícios gerais positivos individualmente, mas sim com uma potencialização fiscal nacional. Quando os entes atuam de maneira cooperada, há a identificação de problemas e soluções, que satisfazem a todos os indivíduos. Mas isso vai além, um cenário cooperado leva a uma diminuição gradativa da necessidade de mecanismos de equalização fiscal, tendo em vista o possível equilíbrio dos benefícios fiscais líquidos. Ainda, há o crescimento do país como um todo, de forma conjunta, o que trará um crescimento econômico nacional na ótica internacional, angariando maiores investimentos externos e, com isso, maior crescimento social e fiscal nacional. Outra consequência possível é a equalização nacional na tributação, o que não trará discrepâncias à capacidade contributiva, inevitavelmente identificáveis, quando há desnível socioeconômico nacional.

O destaque deve ser o respeito ao sistema tributário constitucional. Esse respeito só é possível com as atuações coordenadas entre os entes federativos,

sem discrepâncias das espécies tributárias. Em um sistema organizado harmonicamente, seria improvável a utilização de figuras tributárias deturpadas, como apontam os casos das taxas-impostos e contribuições-impostos.

2.8 Competição fiscal vertical

Fala-se em competição fiscal vertical quando entes federativos de hierarquia distinta influenciam as finanças públicas de um outro ente federativo, mediante a utilização de mecanismos de natureza tributária.

Nesse ponto, tratarei especificadamente das taxas setoriais do art. 23, XI, da Constituição da República de 1988, mas sem esgotar o tema que se virá nos próximos capítulos, o caso da instituição das taxas em decorrência do exercício de fiscalização da atividade exploratória minerária, realizada pelos Estados de Minas Gerais, Pará e Amapá.

Na guerra fiscal horizontal, vislumbra-se verdadeira competição entre os entes federativos de mesma hierarquia na busca pela tributação de determinada atividade. Como exemplo clássico, tem-se a concessão de benefícios fiscais abusivos de ICMS para atrair determinadas atividades empresariais para a região de um estado-membro e, com isso, sobrepor-se na escolha, não mais equitativa de oportunidades, de alocação da atividade empresarial no território nacional.

Na competição tributária vertical, o cenário, *prima facie*, é diverso. No presente caso, não há que se falar, tão somente, em detrimento da tributação pelo ente federativo de nível distinto (União), mas sim da sobrepujança de exações tributárias, o que causa uma situação de tributação abusiva e desrespeito à repartição de competência tributária realizada pela Constituição da República. Desse modo, há uma violação ao sistema federativo de Estado e fiscal.

Em um primeiro ângulo de análise, vislumbra-se que, diferentemente da competição fiscal horizontal, o “prejudicado” seria o particular que se vê sujeito ao pagamento de múltiplas taxas de fiscalização pelo mesmo fato, e não o ente federativo.

Em um segundo vértice de exame, pode-se ter a premissa equivocada de que, como a atividade minerária é realizada em alocações específicas e

necessárias, tendo em vista a rigidez locacional, a soma de exações tributárias não alteraria a atividade, uma vez ser o contribuinte obrigado a realizá-la da mesma forma. Contudo, é precisa a análise de Fernando Facury Scaff¹⁰⁶:

Ocorre que tal rigidez locacional, que aprisiona as empresas que quiserem explorar os recursos naturais não renováveis à certa unidade federativa, também pode se revelar como uma armadilha a estes entes federados, pois devem ser levados em conta diversos fatores:

a) Existe uma disputa política entre os entes federados para atração desses empreendimentos. Uma jazida pode estar situada de tal modo que sua exploração pode ocorrer a partir do Município de São Félix do Xingu ou de Dom Elizeu (ambos os municípios do Estado do Pará). Atrair o projeto econômico para um desses Municípios pode levar o prefeito e seu bloco de poder aos píncaros da glória, o que gera a guerra fiscal e financeira entre essas unidades federadas – bastante semelhante ao que acontece na atração de investimentos com baixo nível de rigidez locacional.

b) Existe uma disputa interna nas empresas para a obtenção de recursos, o que gera outro tipo de confrontação privada, de poder econômico e de influências internas à corporação empresarial. Dentre dessa seara, por exemplo, pode-se encontrar o seguinte debate: a empresa deve investir na extração do minério bauxita ou construir uma nova fábrica de processamento de suco de laranja no interior de São Paulo? Pode mesmo ocorrer essa disputa entre diferentes tipos de minério ou entre jazidas do mesmo minério em países ou continentes diferentes. Certamente entrará no cálculo econômico da empresa as diversas vantagens e óbices, financeiros, ambientais e outros que forem impactantes para esse investimento.

A ocorrência da competição fiscal vertical no presente caso possibilita a competição tributária horizontal, em que municípios ou estados confrontantes concedem benefícios fiscais com o intuito de angariar a atividade minerária em sua localidade. A possibilidade de imposição de taxas e, em contrapartida, a possibilidade de benefícios fiscais de isenção, da referida espécie tributária em determinada localidade, é munição para a guerra fiscal horizontal. Frisa-se, mecanismo que possibilita a competição fiscal de forma contrária à repartição de competência tributária estabelecida pela Constituição da República, visto não ter sido atribuída competência administrativa para o exercício do poder de polícia pelos entes subnacionais.

¹⁰⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia**: aspectos constitucionais, financeiros e tributários. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 52.

A segunda crítica retrata a típica consequência negativa da competição fiscal vertical, qual seja, o prejuízo que um ente federativo ocasiona a outro ente federativo de nível distinto, no presente caso, que os estados-membros ocasionam à União.

Isso se dá, pois, quando se realizam múltiplas exações tributárias em uma mesma atividade, há a elevação do custo tributário e, em consequência, ao custo do produto. Quando se trabalha com *commodities* em larga escala de exportação e importação, o preço global do produto deve ser analisado em nível competitivo no mercado mundial. Se a análise pudesse se restringir tão somente ao mercado nacional, não sendo mercadoria de exportação ou importação, a elevação do custo do produto não seria tão grave às empresas, pois poderia repercutir o custo no preço final da mercadoria, cujo ônus seria do consumidor¹⁰⁷.

Em um mercado altamente competitivo mundialmente, o custo do produto tem um limite de repercussão no preço de venda, uma vez que o preço final não é pautado pelas ingerências internas de um determinado país, mas sim sobre o valor encontrado no mercado externo. A múltipla imposição de taxas pode elevar sobremaneira o custo da mercadoria, a qual pode não ser competitiva no mercado interno e externo, tendo em vista a possibilidade de importação de mercadoria de menor custo ao comparado internamente e, além do mais, a impossibilidade de exportação de um produto de custo mais elevado do que o encontrado a preço final no mercado mundial.

Múltiplas exações tributárias que elevam sobremaneira a atividade podem inviabilizá-la, seja pela escolha empresarial de investir em outra localidade, outro setor ou, até mesmo, não investir, uma vez não encontrar lucratividade na mineração.

Verifica-se que a tributação realizada pelos entes subnacionais podem vir a impossibilitar a tributação pela União, pois desapareceria a atividade.

Em um primeiro momento, pode-se pensar que, como a tributação é realizada por taxas, tributo de contraprestação típico e que tem limitado o seu valor ao custo proporcional da atividade de poder de polícia, não haveria problemas a não incidência de taxas pela inexistência da atividade, visto que só há finalidade arrecadatória contraprestativa da referida espécie tributária. Contudo, as taxas da União podem servir não somente para fiscalizar as atividades de concessão, mas

¹⁰⁷ Fato este que, obviamente, geraria prejuízos à economia nacional.

sim para fiscalização de seus próprios bens e seu uso consciente. Sem a atividade, a fiscalização dos bens deverá ser realizada pela receita geral da União, sem contraprestação de qualquer sujeito passivo, elevando, assim, os custos. Cumpre ressaltar, ainda, que as taxas instituídas pelas leis estaduais superaram sobremaneira os custos da atividade fiscalizatória dos referidos entes subnacionais.

Mais grave não é a impossibilidade de tributação de taxas pela União, mas a impossibilidade desta de poder explorar indiretamente – regime de concessão – os bens que lhe pertencem e que são atividades em monopólio, conforme art. 177 da Constituição da República.

Isso se dá, pois, com o desinteresse pela viabilidade de exploração econômica pelo particular, decorrente dos altos custos tributários, acrescido de pagamento de *royalties* (Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais – CFEM) e não competitividade no mercado global, a União se vê com apenas duas opções: a) explorar diretamente, o que pode não ser viável pela expertise necessária e falta de estrutura adequada já existente na União, cuja criação pode ser altamente custosa e inviável; b) não explorar. Muitas vezes a única opção factível será a segunda, ou seja, não explorar, o que impediria o exercício constitucionalmente assegurado de exploração em regime de monopólio de bens titularizados pela União.

A impossibilidade de exploração dos recursos minerários não prejudica somente a União, mas todos os entes subnacionais relacionados. Primeiramente, tais entes serão impedidos de tributação pelas taxas, pela impossibilidade fática para tanto, o que não gera maiores dilações para nosso debate, tendo em vista entender ser esta inconstitucional; em segundo lugar, tais entes federativos terão um decréscimo de empregabilidade e desenvolvimento socioeconômico locacional, que há muito se deve à exploração minerária, geralmente a única atividade potencialmente lucrativa da região. Por último, e na visão do federalismo fiscal, mais agravante, será a não compensação de *royalties* para essas localidades, por não existir qualquer atividade de exploração minerária.

Portanto, o problema aqui trazido não se resume ao anseio arrecadatário a todo custo dos entes federativos, mas à análise aprofundada do federalismo fiscal e da repartição de competências administrativas realizada pela Constituição Federal.

É indubitável a necessidade de um federalismo cooperativo entre os entes federativos de igual ou distinto nível, com o *telos* de desenvolvimento conjunto das

unidades federadas. Sem um raciocínio de inclusão federativa, não há como um Estado federado ser eficiente, harmônico e socioeconomicamente próspero.

Neste tópico, ficou demonstrado mais um problema federativo pela ausência de cooperação entre entes federativos, a competição fiscal vertical. Mas, não somente, concretizaram-se as dilatações anteriormente trazidas sobre a deturpação do sistema tributário nacional, a ineficiência de uma competição tributária e as discrepâncias dos benefícios fiscais líquidos que serão ocasionados.

Para uma melhor compreensão dos argumentos trazidos sobre a inconstitucionalidade das referidas taxas, equívoco da base de cálculo etc, remeta-se aos próximos capítulos, com destaque ao capítulo 5, em que se estudará pormenorizadamente o caso trazido.

3 TAXAS

Neste capítulo iremos analisar as taxas como espécie tributária, sem adentrar na especificidade das taxas setoriais, as quais serão trabalhadas na sequência.

Antes de iniciar a discussão sobre as taxas no ordenamento jurídico atual, patente é verificar as taxas quanto ao seu nascedouro e desvirtuamento, sendo já verificado há décadas. Para tanto, é o que se segue.

3.1 Breve contextualização histórica

Desde a Constituição da República de 1891, as taxas são especificadamente tratadas, destacando-se as taxas de correios e telégrafos. Conforme enunciado por Aliomar Baleeiro¹⁰⁸, no final do século XIX, a doutrina europeia sobre o conceito de taxa era vacilante, distinguindo-se o Brasil, uma vez que o conceito da referida espécie tributária já estava consolidado e difundido, repetindo-se pelas Cartas Constitucionais de 1934, 1937 e 1946.

Não diferentemente do que se tratou neste trabalho, ou seja, das taxas sendo utilizadas como se fossem impostos, era o cenário fiscal de todo o século XX. Nesse estudo se rememora um problema congênito no federalismo fiscal brasileiro, contextualizado com a contemporaneidade necessária, com as táticas federativas atuais a fim de ludibriar a doutrina e a jurisprudência tributárias para, assim, atingir o objetivo secular de criação de taxas que de tudo são, menos essa específica espécie tributária.

Sendo assim, analisar o passado é enxergar o presente, nos aspectos positivos e negativos, demonstrando as artimanhas superadas e rememoradas na atual criação das pseudotaxas. Os casos são outros, o problema, o mesmo, qual seja, o desrespeito com o sistema constitucional tributário. Como demonstrativo do

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 303.

cenário de décadas de desrespeito às finanças públicas, não poderiam ser mais atuais as palavras de Aliomar Baleeiro¹⁰⁹, ferrenho combatente das práticas desvirtuadas do Direito Tributário nacional:

No regime das Constituições anteriores, quando mais rígida se tornou a discriminação de rendas, a partir de 1934, multiplicaram-se as invasões inconstitucionais, sobretudo dos Estados e Municípios, na área de competência que lhes não era reservada. O imposto de competência alheia geralmente era exigido sob engenhosos nomes das taxas de fomento, recuperação, estatística etc.

Os Tribunais quase sempre fulminavam as investidas mais afrontosas, embora, outras vezes, transigissem com as mais astutas ou discretas.

Não há discriminação de rendas, nem sistema tributário, que subsista, se houver condescendência com essas práticas. A CF de 1969, no §2º, do art. 18, e o CTN no parágrafo único do art. 77 (redação do AC. nº 34), procuram prevenir esse mal, vedando a criação de taxas, cujo fato gerador e base de cálculo coincidam com as de impostos, ou que sejam calculadas em função do capital de empresa. A violação importa em inconstitucionalidade. (Grifo acrescido).

Conforme as ditas palavras em 1970, percebe-se a preocupação que assolava o Judiciário brasileiro sobre a reiterada criação de taxas que não se amoldavam no conceito constitucional. Reiteradamente, eram criadas taxas com a estrutura de impostos – fato este continuado até os dias atuais, como se analisa no presente trabalho –, mas, também, taxas para substituírem contribuições de melhoria¹¹⁰.

A motivação legislativa de deturpação das figuras tributárias eram os mesmos dos dias atuais, qual seja, a majorada arrecadação financeira. Como em uma perspectiva histórica não poderia ser diferente, devemos dar vozes presentes ao passado. Assim foi a percepção do autor já citado¹¹¹:

São conhecidos dos tribunais vários casos em que legisladores rebeldes à discriminação constitucional de rendas ou insensíveis à solução lógica de majoração dos tributos da competência local, nos casos de abertura dos cofres públicos, preferem o caminho tortuoso da criação de falsas taxas, como disfarce de impostos de alheia competência.

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 861-862.

¹¹⁰ A título de exemplo: RE 71.010/PR, 09.03.1972; RE 72.571/RS, 18.10.1972; RE 75.769/MG, 21.09.1973.

¹¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 659.

Além disso, severa conceituação das taxas é indispensável à salvaguarda de certos princípios de limitação constitucional ao poder de tributar. O art. 20, III, da CF, redação de 1967, por exemplo, proibia tributos interestaduais ou intermunicipais que limitassem o tráfego de qualquer natureza, mas ressaltava “a cobrança de taxas, inclusive pedágios, destinados exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas”. O art. 19, III, a, [referindo-se à CF de 1969] proclama a imunidade recíproca da União, Estados e Municípios, vedando o lançamento de imposto sobre bens, rendas e serviços uns dos outros. A *contrario sensu*, cabe evidentemente a cobrança de taxas um dos outros. Esses exemplos depõem acerca da necessidade de fixação nítida do conceito de taxa, em um país federal de inflexível discriminação de receitas, como o Brasil.

Tais constatações de Baleeiro demonstraram o desrespeito do legislador aos conceitos tributários e a necessidade de delimitar as distinções de cada figura tributária, a fim de perceber as deturpações, eivando-as de inconstitucionalidade.

Com essa finalidade, a EC 1/69, mais conhecida como Constituição Federal de 1969, trouxe, em seu art. 18, I¹¹², o conceito de taxa, o mesmo conhecido atualmente por nós. Já em seu §2^o¹¹³, do mesmo dispositivo, o constituinte demonstrou a nítida preocupação com os impostos travestidos de taxas, uma vez que vedou a utilização de base de cálculo das taxas, as mesmas utilizadas para a incidência dos impostos. Ao se vedar a utilização de bases de cálculo equivalentes, não se está apenas proibindo o elemento definidor do cálculo do tributo, mas, sim, e no presente caso principalmente, demonstra-se a característica da base de cálculo de se constituir elemento relacionado à definição da espécie do tributo criado.

Não menos importante é a tratativa da competência residual da União para criação de outros impostos, traçando limites o §5^o, do art. 18, da CF de 1969¹¹⁴. No referido dispositivo, vedou-se à União criar novos impostos que sejam idênticos aos de competência tributária privativa dos estados, Distrito Federal e municípios. Nesse aspecto, demonstra-se um dos motivos por que o legislador criava impostos

¹¹² Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição

¹¹³ § 2^o Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

¹¹⁴ § 5^o A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

travestidos de taxas. A União assim fazia com o objetivo de invadir a competência alheia, vez que, por impostos, assim não seria possível. Já os estados e municípios, vivenciando uma situação de escassez de recursos, não tendo em sua competência a criação de impostos residuais, criavam taxas com a finalidade, tão somente, de angariar receitas gerais, como imposto fosse.

Como já se viu, o escopo hodierno não se distancia do que era realizado sob a égide das Constituições anteriores, somente rebuscando os detalhamentos atuais de criação das taxas para, assim, não se enquadrar como inconstitucional sob os claros enfrentamentos da jurisprudência de outrora.

Com a mera finalidade ilustrativa, já que são inúmeros os casos de impostos inconstitucionais criados sob a terminologia de taxas, bem se faz citar Amílcar de Araújo Falcão¹¹⁵, em seu estudo sobre a taxa de despacho aduaneiro, com o fito de descobrir se tal tributo era realmente uma taxa ou um imposto erroneamente intitulado.

A Lei nº 3.244/57 extinguiu os impostos sobre transferência de fundos para o exterior e qualquer tributo incidente sobre a mercadoria importada, cobrada pela ocasião do despacho aduaneiro. Em sequência, criou a taxa de despacho aduaneiro, com a finalidade (literalmente assim dita em seu art. 66) de substituir os tributos excluídos.

Diante da constatação da finalidade substitutiva da taxa criada, Amílcar de Araújo Falcão rechaçou ser esta uma taxa, visto que não seria possível admitir que um tributo dessa espécie pudesse substituir um imposto, ou ser dele subrogatório. Em sequência, o citado autor faz questionamentos retóricos com a finalidade de analisar a natureza do tributo, como percebemos:

Mas qual é o fato gerador da chamada taxa de despacho aduaneiro? Será algum serviço divisível ou por ele solicitado? Não. O fato gerador é a própria importação com destino ao consumo. Desde que ocorra a importação – ou seja, o fato de mercadorias procedentes do estrangeiro transporem lindes, ou barreiras aduaneiras, com destino ao consumo interno – é devido o tributo, nas mesmíssimas condições do imposto de importação ou tarifa aduaneira.

¹¹⁵ FALCÃO, Amílcar de Araujo. Taxa de despacho aduaneiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 54, p. 8-13, jan. 1958. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/18574>>. Acesso em: 23 ago. 2016. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v54.1958.18574>.

Substancialmente, nenhuma diferença existe entre esse último tributo e a chamada taxa de despacho aduaneiro: o fato gerador é o mesmo: um fato da vida comum, a importação, indicativo de capacidade econômica e sem qualquer vinculação necessária a um serviço específico prestado pelo Estado, mesmo porque como tal não poderiam ser entendidos os custeados por aqueles Fundos de Marinha Mercante, Previdência Social, Naval, Federal de Eletrificações, etc. (cf. §1º, do art. 66 da Lei nº 3.244 cit.). (...)

Confirma-se, assim, a conclusão já antecipada: a chamada taxa de despacho aduaneiro nada mais é do que um verdadeiro imposto: um imposto sobre importação de mercadorias de estrangeiro. Trata-se, indiscutivelmente, de um imposto ligado, ou imposto com destinação determinada.

Sendo imposto, evidente é que se lhe aplicam as isenções a que foi feita referência ao início desse trabalho.

Não seria possível impedir-se o gozo daquelas isenções, pelo artifício da adoção de um *nomen juris* impróprio, utilizado para mascarar de taxa um tributo juridicamente definível como imposto.

Pode-se perceber que a finalidade à época fora excluir um imposto e criar uma taxa subrogando-se ao imposto extinto, para, assim, impossibilitar a isenção subjetiva de empresas estabelecida por lei especial. Diante disso, vimos um exemplar de 1957 de taxa inconstitucional, que fora utilizada como imposto, deturpando o conceito próprio.

Pode-se concluir que a situação de desrespeito à estrutura tributária já perfaz há décadas, sendo que revivemos atualmente o cenário caótico dos anos 1950 a 1970, em que a taxa era o primeiro sucedâneo a se utilizar para a simples arrecadação de receita para manutenção de todo o Estado, função esta devida, em fins fiscais, aos impostos.

3.2 As taxas no ordenamento jurídico brasileiro

As taxas, como espécie tributária, têm estrutura e especificidades que as distinguem das demais. Há de se lembrar das hipóteses de taxas, existindo a taxa de poder de polícia, a qual será mais destacada em todo este trabalho, e a taxa de serviços públicos¹¹⁶.

¹¹⁶ Sabe-se da importância de diferenciar as taxas das tarifas (preço público), não sendo esta última espécie tributária. Entretanto, entrar nesse deslinde é fugir ao tema proposto, uma vez não ter

3.2.1 – Conceito de taxa

A taxa, sendo uma espécie tributária, tem estatura constitucional. Prevista desde a Constituição de 1891, com poucas hipóteses de instituição, fora ganhando abrangência nas ordens constitucionais seguintes. Atualmente, na ordem constitucional de 1988, as taxas tiveram a sua competência alargada e hipóteses de instituições ampliadas.

Quando ingressas na ordem constitucional brasileira, atribuiu-se a competência à União e aos Estados, apenas para instituí-las em hipóteses de incidência precisas e, de certa forma, delimitadas, sem a abrangência com que a competência de instituição de taxas tomou com a Emenda Constitucional 18 de 1965 e que persiste com poucas distinções até os dias atuais.

Atualmente, o constituinte estabeleceu a competência e definiu as hipóteses de instituição da taxa no art. 145, caput, inciso II e §2^o¹¹⁷, da Constituição Federal de 1988.

Pelo supracitado dispositivo constitucional, percebe-se que o constituinte estabeleceu a competência de instituição de taxas a todos os entes federativos (União, estados, Distrito Federal e municípios), além de estabelecer que estas são devidas em “razão” de uma atividade estatal, podendo ser caracterizadas pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. Como fora mencionado, podemos classificar as taxas em duas subespécies, quais sejam, taxas de polícia e taxas de serviço público, as quais serão pormenorizadas em momento oportuno.

Além do mais, seguindo o que veio a ser instituído pela EC 18/65, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 77, assim dispõe:

pertinência direta quanto às taxas setoriais que aqui se analisarão. Para tanto, constatar as distinções em: COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014; PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV. 1.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

¹¹⁷ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Vê-se que o Código Tributário Nacional está e permanece em consonância com o sistema constitucional tributário, desde a previsão de 1965 até a Constituição Federal de 1988.

A ideia central da taxa se traduz na justiça comutativa, em que há o custo implementado pelo Estado no seu exercício do poder de polícia ou, então, pela disponibilidade do serviço público específico e divisível. Ambas as hipóteses são direcionadas a determinado contribuinte, o que causa a retribuição do valor gasto pelo Poder Público.

3.2.2 – A justificação das taxas

Conforme tratado em linhas introdutórias, o surgimento do denominado Estado Fiscal trouxe consigo o sustento estatal pautado em receitas derivadas do patrimônio dos cidadãos, arrecadadas pela figura de tributos, pelo exercício do poder de império do Estado arrecadador¹¹⁸.

Cumprе salientar que não há que se falar em Estado Patrimonial ou Estado Fiscal tão somente, mas sim que há uma predominância de sustento estatal pautado em renda proveniente do patrimônio do próprio Estado (ou do príncipe) ou então pautado na renda derivada da cobrança tributária dos cidadãos, respectivamente. O

¹¹⁸ Conforme NABAIS, José Casalta (coord.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 13: “Mas a exclusão de um Estado patrimonial ou de um Estado empresarial, como os existentes no passado, não impõe como única solução a instituição de um Estado Fiscal, um Estado financiado exclusivamente ou predominantemente por impostos. Pois, podemos perguntar se não é possível conceber um Estado que seja financiado predominantemente através de tributos bilaterais, isto é, através de figura tributária das taxas. Um Estado no qual, em vez de serem todos os cidadãos a pagar e suportar o conjunto dos serviços públicos de que beneficia ou cujos custos causa. O que levaria a um Estado predominantemente assente na figura tributária das taxas, o qual pode ser designado por Estado *tributário*, embora mais recentemente tenha sido sugerida para o designar a expressão Estado *taxador*.”

que ocorreu foi uma inversão do financiamento estatal, em que a grande maioria dos Estados modernos passou a se pautar na predominância da exação tributária.

Essa inversão de modelo de financiamento não se deu sem motivo, mas derivada do desenvolvimento do Estado enquanto ingresso em regime liberal e no mercado capitalista. Acrescido a isso, o Estado Moderno, no decorrer do século XX, no qual ocorreu a consolidação do Estado fiscal, transformou-se no denominado Estado Social, que tem como característica a prestação positiva de direitos, o que acarreta um maior passivo financeiro para o Estado e, conseqüentemente, uma necessidade maior de receita. Nesse contexto, os Estados modernos necessitaram de uma ruptura do ideal de sustento herdado do Estado Medieval, uma vez que este já não se adequava ao cenário econômico liberal e capitalista do século XX e era financeiramente insuficiente frente à consolidação da solidariedade social emergida.

Nesse passo, com a predominância do Estado Fiscal, os impostos se tornaram a fonte primeira de manutenção do Estado. Conforme expressão de Olivier Wendell Holmes: “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”. Logo, os tributos são um preço a ser pago por todos os integrantes de uma sociedade para assim usufruir da liberdade¹¹⁹, implicando o reconhecimento, o respeito e as garantias de um conjunto amplo de direitos, sejam estes passivos ou ativos.

No início do século XXI, com o surgimento do Estado Social e Democrático de Direito (para assim utilizar a expressão da Constituição Espanhola), a figura tributária das taxas se torna mais nítida, não somente como forma de financiamento estatal, mas como forma de assegurar a justiça fiscal, impondo que quem usufrua de determinada prestação estatal, isoladamente, contribua na respectiva equivalência.

O imposto é figura tributária imprescindível para assegurar um Estado Social, uma vez que, além de financiar o Estado, permite a distribuição de riquezas entre os indivíduos de dada sociedade. Porém, isoladamente, não seria factível o exercício da justiça fiscal, pois permitiria que toda a sociedade arcasse com benefícios usufruídos ou gastos causados apenas por determinada gama social isolada e que, muitas vezes, não necessitariam de políticas públicas protetivas. Surte justificativa importante a figura tributária das taxas, já que, por ser um tributo bilateral, permite a

¹¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 63.

equivalência dos gastos públicos com o ganho auferido por particulares destacados da sociedade.

Todavia, as taxas não são justificáveis apenas no uso potencial de um serviço, mas também quanto a sua outra subespécie, ou seja, a taxa de polícia (taxa de poder de polícia). A referida taxa tem sua justificativa também pautada na equivalência, não em função de usufruir de um serviço prestado pelo Estado, mas pelo exercício do poder de polícia depreendido pelo Poder Público em função de um contribuinte específico, ou seja, em decorrência de uma despesa provocada por este último. Quanto ao exercício do poder de polícia, a qual se trabalhará mais detidamente em tópico oportuno, adianta-se que este não gerará, necessariamente, um benefício ao contribuinte, que poderá até ter um prejuízo e, mesmo assim, deverá arcar com a taxa relativa a essa atuação estatal.

A taxa não é justificável apenas pelo benefício, que o contribuinte poderá auferir, mas pautada no custo que este causou ao erário. Apesar disso, também cabe o alerta de que o custo por si só não justifica a cobrança de taxa, pois é um conceito mais amplo do que aqui se pode permitir, mas que será somente justificável pela exação de taxa, quando a hipótese de incidência estiver verificada.

3.2.3 – Espécies de taxa

Conforme já demonstrado, as taxas podem ser de duas espécies, quais sejam: taxa de polícia e taxa de serviço público.

3.2.3.1 – Taxa de polícia

Quando se trabalha a taxa de polícia, tem-se que analisar o conceito de poder de polícia, este derivado do Direito Administrativo.

Podemos conceituar poder de polícia como sendo a atividade administrativa que, com base em lei, limita a liberdade dos membros da sociedade, justificado pelo interesse público.

Sendo, ainda, mais específico sobre o conceito de poder de polícia, o Código Tributário Nacional o definiu em seu art. 78¹²⁰.

Apesar da especificidade das hipóteses em que seria possível o exercício do poder de polícia, entende-se que estas têm apenas caráter exemplificativo, uma vez que a fundamentação da supremacia do interesse público sobre o privado abarcaria a proteção de outros interesses não elencados no dispositivo.

Diferentemente da taxa de serviço público que permite o uso efetivo ou potencial, a taxa de polícia só é devida, quando houver efetivo poder de polícia. Isso é conclusão lógica derivada da justificação das taxas, uma vez que a taxa de polícia é pautada no critério de equivalência da relação Fisco e contribuinte. Não seria factível a cobrança de uma taxa de polícia não decorrente de um atuar estatal; entendimento em contrário, além de ser inconstitucional e ilegal, uma vez ir contra a literalidade da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional (que bem distinguiu as duas subespécies de taxas), seria paradoxal e ilógico, pois circundaria em um atuar potencial ou, em sentido mais claro, um não fazer ou um quase fazer.

Ademais, a fiscalização que comporta o poder de polícia e, com isso, a taxa, é somente aquela realizada com a finalidade de dispor sobre situações que envolvam as relações entre integrantes da sociedade, cujas atuações não poderiam controlar, ou seja, entre relações sociais horizontais. Dessa forma, cabe ao ente público a incumbência de determinar o objeto, os efeitos, os limites e as consequências do atuar particular.

A fiscalização consubstanciada em um atuar de poder de polícia é carente de atribuição de competência administrativa. Ora, não se poderia avocar a determinabilidade da conduta social ao ente público que não teria a incumbência constitucional e legal de fazê-lo. Portanto, a taxa de polícia é consequência, tomando em constatação dois elementos mínimos: a) a atribuição da competência ao ente federativo para o atuar fiscalizatório no nível de determinabilidade social e b) o referido ente federativo assim atuar em concreto.

Apesar da necessidade do efetivo exercício do poder de polícia pela Administração Pública, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser este presumido,

¹²⁰ Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

quando existente órgão fiscalizador, cabendo prova em contrário do contribuinte, conforme se pode analisar no Recurso Extraordinário 588.322¹²¹, que ocasionou uma virada jurisprudencial no STF. Provar em contrário um não atuar é prova despcienda de materialidade, o que traz a dificuldade ou, muitas vezes, a impossibilidade de ser realizada.

Pensar-se em potencial exercício do poder de polícia é realizar uma interpretação equivocada do preceito constitucional e legal e, assim, não distinguir as duas espécies de taxas.

Muito se defende tal posicionamento como a modificação de entendimento do Supremo Tribunal Federal paralelo ao avanço tecnológico, conforme parecer exarado por Sacha Calmon no Recurso Extraordinário 416.601¹²².

Concordo com o professor Sacha Calmon, segundo o qual, com o avanço tecnológico, tornou-se irrazoável a necessidade de vistoria “porta a porta”, quando a tecnologia disponível permite a fiscalização de outra maneira. Contudo, a utilização de fiscalização por meio tecnológico que não seja *in loco* não dispensa a possibilidade de comprovação da efetiva fiscalização. O que se defende não é o imprescindível deslocamento da Administração Pública, mas a efetiva fiscalização, comprovada pelo meio utilizado para tanto.

Para o STF, conforme o RE 588.322 já citado, ficou clara a dispensabilidade de comprovação da atuação fiscalizadora, caso o ente público demonstre, tão somente, a existência de um órgão e de uma estrutura competente para o respectivo exercício. Mais patente de críticas é que o julgado tratava de uma taxa de renovação de funcionamento, ou seja, uma taxa cobrada a determinados períodos subsequentes para manter a situação equivalente a quando licenciou a atividade.

Não sou descrente da possibilidade de uma taxa de renovação de licenciamento, vez que o órgão incumbido da respectiva função pode ter atribuições de fiscalizações de zoneamento da área pelo plano diretor municipal – como bem lembrado pelo Ministro Cezar Peluso no referido RE 588.322 – ou que tenha um atuar ativo após denúncias da população etc. Assim, é plenamente possível que seja cobrada a taxa de renovação de licenciamento sem o atuar *in loco*, já que há custos para se manter um órgão encarregado de verificar mudanças de zoneamento ou fiscalização ativa após denúncias, por exemplo.

¹²¹ STF – Pleno, RE 588.322, rel. Min. Cezar Peluso. j. 22/10/09. DJE 17/12/09.

¹²² STF – Pleno, RE 416.601, rel. Min. Carlos Velloso. j. 10/08/05. DJE 30/09/05.

Não é coerente, no entanto, compatibilizar todos esses elementos em uma mera presunção de fiscalização pela existência de um órgão estruturado. Esse precedente firmado em repercussão geral é uma brecha à arrecadação desenfreada dos entes federativos. Concorde-se com o Ministro Marco Aurélio em voto contrário ao precedente firmado, pela preocupação com a “fúria arrecadatória dos entes públicos”.

Entendo possível compatibilizar a demonstração da efetiva fiscalização, seja pelas inovações tecnológicas, seja pela fiscalização remota ou, até mesmo, pela existência de órgão recebedor de denúncias da sociedade o qual efetiva a investigação etc. Dessa maneira, ocorreria a comprovação material da atuação fiscal sem qualquer prejuízo aos entes públicos que se portam de maneira constitucional.

Resta claro que a emissão de um comprovante unilateral pelo Fisco apenas alegando a realização da fiscalização não é compatível como meio idôneo de prova. Deve haver indícios de pessoalidade quanto à aferição fiscal, por ser a taxa tributo bilateral, ou seja, tributo retributivo, em que a individualidade é pressuposto lógico de existência.

3.2.3.2 Taxa de serviço público

Conforme já tratado, as taxas são de duas espécies, sendo a taxa de serviço público distinta da taxa de polícia. Dessa forma, o próprio Código Tributário Nacional a tratou em apartado, em seu art. 79¹²³.

A taxa de serviços públicos permite, diferentemente da taxa de polícia, que a cobrança seja realizada, mesmo quando não haja efetivo uso do serviço público disponibilizado. No entanto, há critérios, sendo estes o que se passa a perquirir.

¹²³Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Muito se discute na doutrina sobre o que se trataria de um serviço compulsório e de uma utilização potencial. Para uma melhor interpretação, é necessário que se faça uma distinção entre os preceitos legais, uma vez que estes são distintos, não merecendo, assim, uma análise conjunta e, com isso, destoante.

Primeiramente, pode-se conceituar o serviço público como uma atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à sociedade, mas fruível singularmente pelos administrados, sendo exercida pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob regime de Direito Público.

Analisando tal conceito, percebe-se que, no critério subjetivo, o serviço público é de incumbência do Estado, devendo ter como elemento formal a atividade administrativa e, por fim, como elemento material, ser o serviço público uma atividade voltada ao interesse público.

Em início, há de se diferenciar o serviço público cobrado por taxa apenas no caso de efetivo exercício e do serviço público que possibilita a cobrança somente pela potencialidade de utilização.

Quando se fala em efetiva utilização, está sendo, de certa forma, redundante, pois a mera nomenclatura “utilização” confere o necessário entendimento ao preceito legal. Contudo, sem prejuízo da redundância, os serviços que podem ser cobrados por taxa apenas na efetiva utilização são aqueles que, apesar de demonstrado interesse público e realização privativa pela Administração Pública, não é obrigatória a sua utilização, ou seja, o indivíduo poderá optar por utilizar ou não o referido serviço.

A mencionada opção não se confunde com a iniciativa privada. Aqui, como exemplificação para melhor compreensão, pode-se utilizar o caso de emissão de passaportes, uma vez que não são todos os cidadãos que pretendem viajar para o exterior e, por assim necessário, emití-lo. Apesar disso, caso um determinado cidadão assim deseje, poderá ir à repartição administrativa competente (no caso, a Polícia Federal) e solicitar a sua emissão, pagando a taxa estipulada. Não se confunde, por assim ser, com a atuação estatal na iniciativa privada, uma vez que se trata de um serviço público indelegável pela Administração Pública.

Logo, podemos definir como critério de distinção entre o serviço público que somente possibilita a instituição de taxa pela efetiva utilização daquele outro que permite a exação tributária também pelo uso potencial, o seguinte: a facultatividade do indivíduo de utilizar ou não o serviço.

Como critério para diferenciar o serviço público da iniciativa privada, temos o seguinte: serviço público *stricto sensu*, ou seja, privativo da Administração Pública, será aquele que não encontra concorrência (ou possibilidade de concorrência) no mercado; caso encontre, será atuação do Estado como iniciativa privada.

Passa-se a analisar propriamente o serviço público de utilização compulsória, o qual permite a cobrança potencial ou efetiva de utilização.

Esses serviços públicos são aqueles que não permitem a facultatividade de utilização pelo indivíduo, sob pena de agressão ao interesse público. Nesse passo, há de se entender que a compulsoriedade é inerente ao serviço e não ao pagamento, pois este é decorrência lógica do serviço disponível e compulsório de utilização. Para exemplificar, é recorrente o caso da taxa de coleta de esgoto, em que não há que se permitir a utilização ou não do serviço pelo particular, visto que o interesse público prevaiente opera no caso, como o da saúde pública. Sendo assim, caso o serviço público seja prestado, é obrigatório o seu uso.

Além desse ponto, cabe a análise do que seria uso potencial. Esse uso potencial se traduz na compulsoriedade e na não materialidade do uso. Seguindo o exemplo trazido acima, no caso de determinado sujeito não utilizar o serviço disponível de coleta de esgoto, este, por ser compulsório, deverá arcar com a taxa. Se a utilização não fora realizada e, com isso, infringir outras normas, como normas ambientais, ele estará também sujeito à multa respectiva, não cabendo confundir os dois institutos.

Há que se demonstrar que os serviços públicos que permitem a cobrança de taxa pela mera potencialidade de seu uso são aqueles disponíveis ao usuário cuja utilização se torna compulsória pela necessidade de um preceito maior relacionado ao interesse público. O pagamento da taxa se torna apenas decorrência lógica da disponibilidade do serviço compulsório.

Superada a distinção sobre as duas hipóteses de serviços públicos que permitem a exação de taxas, cabe agora analisar os pressupostos de identificação da taxa de serviço público.

Os serviços públicos podem ser gerais (ou universais) ou específicos (ou singulares). Essa distinção não é apenas terminológica, mas necessária para aferição de qual exação tributária deverá ser direcionada a seu financiamento. Os serviços públicos gerais são aqueles prestados *uti universi*, ou seja, a toda a coletividade, sem destinatários específicos. A configuração possível de

financiamento por receita tributária é derivada dos impostos, pois são estes os responsáveis por arcar com os custos gerais do aparato estatal.

Por outro lado, os serviços públicos específicos são prestados *uti singuli*, ou seja, consistem em serviço público fruível individualmente por cada um de seus usuários. Desse modo, passa a ser possível a cobrança de taxa, visto que há a possibilidade de identificação do sujeito passivo e, com isso, respeito ao pressuposto de justificação da taxa, qual seja, a equivalência.

Por fim, o pressuposto de divisibilidade diz respeito à possibilidade de mensuração dessa fruição individual.

Para a possibilidade de cobrança de taxa de serviço público, é imprescindível que haja a identificação do serviço a ser prestado, o quanto e a quem esse serviço foi prestado.

3.2.4 – Equivalência e base de cálculo das taxas

Conforme qualquer tributo, as taxas também devem ser expressadas com uma base de cálculo. O art. 77, parágrafo único do Código Tributário Nacional¹²⁴, determina que estas não podem ter base de cálculo idênticas à dos impostos.

O que se limitava na determinação da base de cálculo era tão somente a sua plena identidade com a base de cálculo dos impostos. Com isso, o Poder Público instituiu diversos impostos travestidos de taxas, alterando apenas um ou alguns critérios da base de cálculo (e, nesse contexto, dos fatos geradores) de impostos já instituídos. Assim o fazendo, não havia ilegalidade flagrante, já que essas “taxas” não tinham base de cálculo (e fato gerador) idênticos de impostos.

Com a promulgação da Constituição da República de 1988, a limitação da identidade da base de cálculo deu lugar a critério mais abrangente (e limitador), qual

¹²⁴ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

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

seja, de equivalência entre as bases de cálculo. O art. 145, §2º, CF¹²⁵, define que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos.

Andou bem a Constituição Federal em não apenas copiar o dispositivo do Código Tributário Nacional e, assim sendo, vedar as fraudes já percebidas desde findos anos 1960.

Quando se proíbem as taxas de terem base de cálculo própria de impostos, veda-se a utilização de critérios de aferição exclusivos pautados na capacidade contributiva do sujeito passivo e, assim, não poderia ser diferente. Como já visto, as taxas não têm a finalidade de financiamento de toda a sociedade, mas têm como critério a contraprestação de um gasto estatal, seja decorrente de serviço público ou exercício do poder de polícia. O critério justificador é a equivalência, a contraprestação.

A base de cálculo dos impostos é pautada na capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, a sua manifestação de riqueza. Assim o é, pois os impostos têm a finalidade de serem tributos unilaterais, utilizados para financiamento de todo o Estado e, dessa forma, como instrumento de redistribuição social.

Um sistema tributário inserido em um Estado Social e Democrático de Direito, pautado em critérios de justiça fiscal, deverá ter convívio harmônico entre institutos tributários distintos, respeitando, dessa forma, as suas nuances.

Após definir o que não se pode ter como definição de base de cálculo de uma taxa, cumpre determinar qual deverá ser essa base de cálculo. Sendo a taxa um tributo bilateral, insurgido pelo critério contraprestacional, nada mais do que razoável estipular o custo da atividade estatal como base de cálculo do tributo. Assim o deve ser, pois a exação tributária deverá ter relação lógica com a justificação e os elementos da taxa, como já falado, mensurando, desse modo, o serviço prestado ou a atividade estatal.

Percebe-se que a base de cálculo das taxas deve ter íntima relação com o custo depreendido pelo Poder Público e o benefício gerado ao contribuinte. Aqui cabe um alerta já tratado anteriormente: nem sempre o sujeito passivo terá um benefício, mas poderá, inclusive, ter um prejuízo, o que não inviabiliza a ideia aqui

¹²⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

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

exposta, pois se deve entender como “benefício” o reflexo do atuar da administração.

Levando os aspectos já tratados, é de se estranhar o enunciado da Súmula Vinculante de nº 29 do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe:

É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

Parece-me que o Supremo Tribunal Federal andou mal ao criar tal enunciado sumular, pois pode levar ao equívoco de se permitir que taxa tenha um ou mais elementos da base de cálculo de determinado imposto, levar em consideração somente o que dispõe o art. 77 do Código Tributário Nacional, ou seja, a identidade ou não da base de cálculo. Contudo, como disposto no §2º do art. 145 da Constituição Federal, é inconstitucional que taxa tenha base de cálculo própria de imposto.

O Supremo caminhou na contramão do dispositivo constitucional, pois não há que se falar em utilização de elementos da base de cálculo de impostos e, ao mesmo tempo, não ter base de cálculo própria de imposto. Caso se utilizem elementos da base de cálculo de imposto, utilizam-se critérios de capacidade contributiva de um imposto. Aqui, não se discorda da utilização da capacidade contributiva nas taxas, não obstante, a aferição da capacidade contributiva deverá ser diferente para cada uma das espécies tributárias.

Como meio de salvaguardar a ordem constitucional e, mesmo assim, permanecer o enunciado sumular, só é possível a seguinte interpretação: para identificação da base de cálculo de uma taxa, deverá esta ter relação com o custo do serviço público ou do exercício do poder de polícia, mas, em determinados casos, é possível utilizar-se de critérios de capacidade contributiva conjuntamente (nunca tão somente). Esses critérios de capacidade contributiva não podem ser exclusivos da espécie tributária imposto, mas sim convergentes à taxa. Qualquer outra interpretação irá de encontro ao preceito constitucional, seja pela ausência de elemento imprescindível da base de cálculo de uma taxa (custo), seja por utilizar critérios de base de cálculos próprios de outra espécie tributária vedados claramente pelo constituinte.

A referida súmula teve seu nascedouro na discussão travada no RE 232.393/SP¹²⁶, em que o município de São Carlos, no estado de São Paulo, instituiu a cobrança de taxa pelo serviço de coleta domiciliar de lixo, tendo o seu valor apurado conforme o tamanho da área do imóvel de propriedade do contribuinte. A defesa dos contribuintes tinha como fundamento a utilização de base de cálculo própria de IPTU, sendo, dessa forma, inconstitucional, conforme art. 145, §2º da CF. A conclusão do julgamento e o que levou à edição do referido enunciado sumular fora a possibilidade de a base de cálculo da taxa ter elementos comuns à base de cálculo do imposto e, independentemente da coincidência, a base de cálculo ainda sim refletir a atividade estatal. Percebe-se a crítica de que a redação do verbete sumular é infeliz, podendo levar a uma interpretação equivocada de todo o instituto da espécie tributária taxa.

Repita-se, somente é cabível a sua interpretação no caso de permitir o elemento da capacidade contributiva conjuntamente ao elemento imprescindível do custo na base de cálculo e, mesmo assim, quando a aferição da capacidade contributiva for realizada por preceito condizente com a natureza de taxa.

Passada a análise da base de cálculo da taxa, é cabível declinar a respeito do valor arrecadado pela taxa, ou melhor, sobre a equivalência do valor cobrado pela taxa de serviço prestado ou custo da atividade fiscalizatória.

Como já tratado, a taxa tem a natureza contraprestacional, devendo ter como fundamento da base de cálculo o custo da atividade estatal. Por decorrência lógica, não se permite que o resultado da arrecadação derivada da taxa supere o custo dessa atividade. Apesar da lógica abissal aqui percebida, não é este o posicionamento de diversos estados e municípios no Brasil, em que a taxa é utilizada não com a sua finalidade constitucional, mas sim como mecanismo de arrecadação não vinculado, ou seja, como forma de aumentar os caixas dos entes subnacionais, como imposto fosse.

É este o posicionamento do Supremo Tribunal Federal¹²⁷, já ultrapassado há mais de uma década:

TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. – A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar

¹²⁶ STF – Pleno. RE 232.393/SP. rel. Min. Carlos Velloso. j. 12/08/99. DJ. 05/04/02.

¹²⁷ STF – Pleno. ADI 2.551-MC. rel. Min. Celso de Mello. DJ. 20/04/06.

a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República.

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal se posicionou contrário à possibilidade de arrecadação da taxa superar o seu custo operacional. Contudo, a fundamentação tão somente no art. 150, IV da Constituição Federal, não parece a melhor escolha, já que a vedação ao confisco é despida de elementos bem delimitados. Sendo assim, poder-se-iam vislumbrar situações em que a cobrança de taxa superior ao custo não seria confiscatória, devido à sua baixa proporcionalidade ao benefício auferido¹²⁸. Entretanto, mesmo assim, a arrecadação global superará o custo envolvido, o que, de certa forma, permitirá uma flexibilização de posicionamento.

A melhor fundamentação para a equivalência entre a taxa e o custo é a própria essência dessa espécie tributária. Não tendo a taxa finalidade arrecadatória não vinculada, deverá ter sua arrecadação intimamente ligada à sua finalidade, qual seja, a contraprestação aos custos envolvidos. Quando se verificar, em dada situação, que a taxa permitiu a arrecadação maior do que o custo envolvido, deverá ser esta considerada inconstitucional, pois não se verifica mais uma taxa, mas um imposto travestido de taxa, o que desnatura o seu conceito constitucional.

Todavia, sabe-se da dificuldade de equivalência precisa entre a arrecadação e os custos, pelo que não se exige uma precisão matemática, mas que a arrecadação e os custos sejam proporcionais. Vale dizer que essa análise da proporcionalidade envolvida deverá ser casuística, conforme posicionamento do Supremo Tribunal Federal, com o qual se deve concordar.

¹²⁸ Para ser confiscatória, haveria a necessidade de retirar a possibilidade da ação ou objeto do contribuinte, o que pode não ser verificado na realidade. Ex: Tomamos o exemplo de uma taxa de polícia incidente a determinada atividade que tenha o valor duas vezes maior ao custo. Entretanto, tal valor não é suficiente para influenciar na atividade econômica do contribuinte, pois o valor, ainda assim, pode ser inexpressivo.

4 TAXAS SETORIAIS

Neste capítulo, tratar-se-á das taxas setoriais, abarcando o estudo das taxas minerárias, hídricas, para fins de geração de energia elétrica, de petróleo e de gás. Essa análise se faz importante devido a diversas leis estaduais que instituíram taxas sobre essas referidas atividades. Contudo, como será visto, tais atividades têm alguns aspectos peculiares, já que são consideradas pela Constituição Federal como recursos naturais não renováveis (potenciais de energia hidroelétrica são assim equiparados). Além do mais, o art. 20, §1º, da Constituição da República¹²⁹, assegurou a participação nos resultados aos entes subnacionais da exploração dos referidos recursos naturais, o que é comumente chamado de *royalties*.

Como sabido, a instituição das taxas é fundamentada na análise da denominada competência anexa, ou seja, da competência legislativa e administrativa ser atribuída a um determinado ente, tendo em vista que a materialidade da taxa é o exercício de um atuar na prestação de serviço compulsório e divisível ou no poder de polícia. Para tanto, tais materialidades são decorrentes da competência administrativa atribuída ao ente federativo.

Nada mais relevante do que analisar se a competência administrativa do ente político para a instituição de taxa. Com isso, os métodos de intelecção de tal competência devem ser observados, conforme apresentamos, tendo em consideração a rigidez do sistema constitucional tributário, mas a invariável abertura das palavras, tipos e conceitos indeterminados.

É primordial que a interpretação do caso leve em consideração as regras de competência sem alargamento de sua pretensão normativa sem, contudo, desvirtuar da realidade empírica que se observa.

¹²⁹ Art. 20. São bens da União:

§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Por fim, ainda será importante contextualizar, na prática atual, casos concretos e discutidos em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal e inovações legislativas ainda não debatidas em sede de controle abstrato de constitucionalidade, dentre todo o exposto que se fará adiante.

4.1 Premissas metodológicas

Até o presente momento, tentou-se demonstrar as bases que embasaram nossa análise sobre a questão-problema proposta, apresentando dados descritivos e reflexos prescritivos. A partir deste momento, é necessário apresentar a forma como tudo será analisado, tendo a estrutura e as concepções a seguir como ponto nodal de qualquer crítica que se fará quanto às taxas setoriais e aos estudos de casos propostos.

Portanto, as premissas metodológicas que se apresentam na sequência são, antes de mais nada, a base de todo o estudo crítico, cuja apresentação é indispensável.

4.1.1 Da linguagem, enunciado normativo e norma jurídica

O homem, para se comunicar, desde os primórdios, utiliza-se de símbolos, sejam estes figurativos ou sonoros. Os símbolos, para além de serem identificados, mas também compreendidos, carecem de uma convenção em que ambas as partes (interlocutores) possam atribuir conteúdo significativo à interação. Essa convenção pode ser derivada da linguagem natural, como bem afirma Guibourg¹³⁰: "se llama lenguaje natural al que utilizan los seres humanos en su comunicación ordinaria, porque ha sido formado paulatinamente mediante el uso del grupo social, a través de una dinámica histórica no deliberada".

¹³⁰ GUIBOURG, Ricardo A., GHUIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004, p. 20-21.

Firmando tal função das palavras, Eros Grau¹³¹, citando Hospers, assim dispõe:

Qualquer rótulo é conveniente na medida em que nos ponhamos de acordo com ele e o usemos de maneira conseqüente. A garrafa conterá exatamente a mesma substância, ainda que coloquemos nela um rótulo distinto, assim como a coisa seria a mesma ainda que usássemos uma palavra diferente para designá-la.

A linguagem natural pode ser entendida como aquela surgida com o decurso do tempo, em dada sociedade e cultura, estabelecendo, assim, uma convenção tácita, em que todos ali inseridos compreendem o significado dos símbolos.

Contudo, a linguagem natural, simples e pura pode não ser suficiente, dependendo de dada situação, o que nos remete à linguagem artificial, que pode ser subdividida, na visão de Ricardo Guibourg¹³², em linguagem técnica e linguagem formal, sendo que esta última não interessará para a análise que se faz presente. A linguagem técnica pode ser entendida como a linguagem natural acrescida de termos técnicos, ou seja, utiliza-se como base a linguagem natural, mas acrescida de termos técnicos de dada ciência, restringindo o alcance de definição de dado termo, visando a uma precisão terminológica.

À linguagem, natural ou artificial, mesmo inserida em uma convenção, não se atribui o resultado pretendido de forma automática. Dela é necessária a inteligência do símbolo, que é dada pelo contexto empregado, por qual interlocutor que a dita, por quem a percebe, em qual contexto histórico e social, dentre infinitos possíveis fatores. Assim sendo, a linguagem utilizada, seja a dita ou escrita, não é representada apenas pela convenção do significado empregado no sentido léxico. Ela é mais, é a compreendida na análise de todos os fatores componentes no momento de pronúncia e no momento de análise.

As palavras, por convenção formal inseridas, podem ter diversos significados que isoladamente nada traduzem ou, ao revés, dizem excessivamente. Citando exemplo clássico em aulas de hermenêutica jurídica, podemos analisar uma placa com os seguintes dizeres: “é proibido usar roupa de banho”. Analisando-a, percebe-se que há diversas palavras que, na convenção da língua portuguesa, adquirem

¹³¹ GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Ed. RT, 1988.

¹³² GUIBOURG, Ricardo A., GHUIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004, p. 21-23.

significado lógico. Todos nós sabemos o que significam as palavras isoladamente: proibido, usar, roupa de banho. Contudo, na junção destas a determinar um comando negativo, podemos ter uma falsa compreensão da finalidade da relacionada “norma”.

Se referidos dizeres tiverem inseridos na porta de um restaurante à beira-mar, podemos deduzir ser necessária a utilização de roupas. Contudo, caso ela esteja firmada em uma placa na entrada de uma praia, nos dias atuais, poderíamos entender ser proibida a entrada vestindo qualquer espécie de roupa, por se tratar de uma praia de nudismo. Todavia, se a mesma placa é firmada também em uma praia, mas no início do século passado, a finalidade da norma já se altera, sendo compreendido que as vestes completas são necessárias naquele local.

Portanto, apesar do exemplo aparentemente lúdico, fica comprovado que as palavras, mesmo que unidas, dependem de mais fatores de análise para sua real inteligência. No exemplo posto, foi o local e a data.

Mais exemplos poderiam ser dados, mesmo na utilização de uma única palavra, lembrando todas as que têm significado ambíguo ou multifacetado, como manga, podendo ser da camisa ou fruta, dentre diversas outras. O que se destaca é a necessária compreensão do que se tem a dizer, analisada inicialmente pelo signo, mas carecedora de um alargamento de observação.

Tal limitação de análise pode ser atrelada, também, à limitação cognitiva natural do ser humano, que, por praticidade e convivência dinâmica, associa os sentidos comuns, excluindo os sentidos não corriqueiros para aquela experiência de vida. Para um típico brasileiro, a palavra neve tem somente um significado possível, não necessitando de maior dilação. Contudo, para um esquimó, a mesma palavra “neve” (em sua língua) pode ter inúmeros significados, pois traduzem um período propício à pesca, às viagens mais prolongadas ou, até mesmo, à morte por não ter um abrigo adequado para aquele momento.

Não diferentemente é o que encontramos, ao analisar as normas jurídicas de competência. O texto constitucional utiliza-se de termos linguísticos para expressar a ideia querida pelo constituinte.

Essa ideia é um conceito jurídico constitucional, este habitável no plano das ideias, na abstração. Para a sua concretização, é necessária a utilização de um termo, sendo este um signo linguístico do conceito. Assim, o conceito, expressado por seu termo (expressões desse conceito) são, enquanto signos dos conceitos,

signos de significação das coisas (coisas, estados ou situações). Por consequência, o conceito é a representação de uma ideia universal que, quando intencionada, conduz à formulação de uma *imagem* no pensamento do intérprete.

A utilização de enunciados normativos constitucionais é carecedora de interpretação, uma vez ser necessária a extração do conceito, abstrato que é, querido pelo constituinte. Destarte, pode-se concluir que os enunciados normativos (o texto constitucional) não se confundem com a norma constitucional.

Essa conclusão não fora despercebida por Carlos Alexandre de Azevedo Campos¹³³, conforme seu citado:

Os textos normativos são interpretados, enquanto as normas jurídicas são o resultado dessa interpretação. Disso decorre que, de um mesmo texto ou enunciado, pode-se ter mais de uma norma. E uma única norma pode vir a ser construída a partir de mais de um enunciado. Aliás, uma determinada norma pode ser extraída não de um ou mais enunciados específicos, mas do sistema normativo como um todo. É o que a doutrina norte-americana chama de “argumentação estrutural” (*structural reasoning*) no âmbito da interpretação constitucional: os significados constitucionais são derivados da estrutura da Constituição em si mesma, e não de enunciados específicos. Essas conclusões decorrem da distinção ontológica entre “enunciado normativo” – o fragmento do texto a ser interpretado – e “norma jurídica” – o comando normativo resultado do processo de interpretação do texto normativo. Há de se ter em conta essa distinção para o fim de identificar-se, realisticamente, como ocorre o processo unitário de interpretação/aplicação do Direito. A teoria analítica da interpretação não deixou escapar essa diferença. Para Riccardo Guastini, o *texto normativo* é o objeto da interpretação, enquanto o *conteúdo de significação* do texto é a *norma*, o produto da atividade interpretativa: “diremos ‘disposição’ todo enunciado pertencente a uma fonte do Direito”; “diremos ‘norma’ (não a disposição mesma, mas o conteúdo de sentido) o seu significado, que é uma variável dependente da *interpretação*”.

Concluindo-se que o enunciado normativo é apenas um termo que se relaciona a um conceito abstrato (normativo), e que a norma jurídica é o produto da interpretação deste – enunciado(s) –, levando em consideração a situação fática e sistemática do ordenamento, temos que a norma jurídica é mais do que a simples tradução isolada dos termos linguísticos empregados.

¹³³ CAMPOS, Carlos Alexandre A. **Interpretação do sistema constitucional tributário**. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). **Estado Fiscal e Tributação**. Rio de Janeiro: GZ, 2015, p. 92.

Importante ainda pontuar que, até na linguagem técnica do Direito, há a “limitação cognitiva”, seja no signo, seja na norma naturalmente compreendida. Para que haja uma mutação necessária do que se pretende dizer com o enunciado normativo, há de se ter a modificação detalhada dos termos empregados ou do conjunto fraseado, sob pena de ter a norma extraída da forma não desejada.

Ainda, não distinto o é com a norma, produto do enunciado, a qual, para ter sua intelecção diversa derivada de um mesmo símbolo léxico, há de se ter um esforço argumentativo para demonstrar alterações substanciais no processo de inserção, seja pelo meio empregado, época, partes envolvidas, dentre diversos outros. Uma possível utilização seriam os postulados interpretativos que, como normas de segundo grau, induzem à correta aplicação das normas de primeiro grau, mesmo que para sua identificação. Outra, ainda discutida na doutrina, seria a utilização de tipos ou conceitos, uma vez compreenderem – para quem entende haver distinção – uma maior ou menor flexibilidade de compreensão.

Pensando nisso, devemos enfrentar o tema, ao analisar se as competências constitucionais tributárias são tipos ou conceitos e, ainda, se há distinção entre elas.

4.1.2 Tipos e conceitos

Como se trouxe em tópico passado, a norma jurídica é uma ideia, compreendida na abstração, que, para ser possível de afixação geral, é externada por palavras. Tais palavras são termos linguísticos representativos da significação da norma. Portanto, enunciado normativo e norma não se têm por iguais, mas sim por concreto e abstrato interligado.

As palavras são isoladamente compreendidas por multifacetados significados, cada qual com níveis de mutabilidade distintos, a depender da convenção linguística e cultural que se introduzem. Até aí nenhuma controvérsia. Mas controvérsia que não se supera e apenas evolui, é identificar se as normas jurídicas devem ser construídas a partir de conceitos ou tipos. Daí, ainda, extraem-se diversos significados para o que se entende por conceitos e tipos.

Existem inúmeros trabalhos em que se discute se as normas de Direito Tributário devem ser compreendidas como conceitos ou tipos, sendo estes ainda

subdivididos em diversas espécies, como tipo aberto e tipo fechado (cerrado), conceito determinado e conceito indeterminado. Há, ainda, quem entenda não existir distinção entre conceito e tipo ou que um está contido no outro.

Entretanto, o proposto aqui é um pouco distinto do usual. Os debates geralmente se centralizam sobre a norma tributária em relação à possível exigência do tributo, ou seja, se a realidade condiz com uma ligação (subsunção ou identificação) da hipótese abstrata. Em resumo, se o fato gerador concreto se compreende no fato gerador abstrato.

Tal debate é de nítida importância para saber a quais limites o legislador pode se ater na criação das leis tributárias impositivas de tributos e qual deve ser a compreensão dessa lei. Ilustrativamente, poder-se-ia entender o que se compreende sobre renda, na Constituição Federal, que ensejaria a possibilidade de criação de uma norma infraconstitucional tributária que tivesse como pressuposto tributário a aquisição dessa renda. No mundo fenomênico, diversas hipóteses poderiam se relacionar com “renda”. Daí, a necessidade de identificação de quais os limites mínimos e máximos possíveis de se extrair constitucionalmente do termo “renda” e, em sequência, como deve ser a determinabilidade disso na lei tributária, para que atinja, especificamente, as situações fáticas relacionadas¹³⁴.

Aqui, o proposto de análise é um pouco diverso, apesar de ter o núcleo de análise idêntico. O que se pretende é analisar as distinções, não de forma exaustiva, entre conceito e tipo na própria norma constitucional de competência tributária. É identificar como esta deve ser analisada, como fosse uma pré-compreensão dos debates rotineiros, que, por lógica, viriam subsequentemente. Logo, a distinção não é de diferenciação temática, mas de momento de análise e objeto de proposta. Trata-se, assim, de perceber se as normas constitucionais de competência tributária são construídas com base em tipos ou conceitos, o que, invariavelmente, pode trazer consequências para o legislador e, após, distinções empíricas.

Sem o objetivo de esgotar o tema tão vasto sobre tipo e conceito¹³⁵, podemos nos utilizar da distinção entre tipos e conceitos que Humberto Ávila destaca:

¹³⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

¹³⁵ Diversas obras têm como escopo este objeto. Em trabalho sintético, mas profundo, Ricardo Lobo Torres trouxe diversas compreensões do que se entende por tipo, destacando a realidade alemã e brasileira. In: TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 5, fev./abr.2006. Disponível em <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 18 de julho de 2016.

O conceito é uma *forma de pensamento* com a qual se apreende um *significado*. Os conceitos servem para apreender dados contedísticos diferentes, o que altera integralmente a sua interpretação.

A distinção entre tipo e conceito se caracteriza normalmente por duas peculiaridades. Em primeiro lugar, pela *espécie da combinação dos elementos distintivos*, pois o tipo representa uma “totalidade” “graduável” e “aberta”, ao passo que o conceito constata uma “rígida” “soma de elementos distintivos”, à qual um conjunto de fatos, pode ou não ser subsumido. Em segundo lugar, pelo *método da sua aplicação*, pois um conjunto de fatos pode ser “mais ou menos” atribuído a um tipo, ao passo que o conceito somente se deixa subsumir “integralmente”.

Pode-se entender que tipo seria um conjunto de fatos relacionados em graus, enquanto o conceito é um conjunto de elementos rigidamente alinhados, os quais se encontram no sim ou não. No tipo, cabe-se falar em descrição, pois não são apresentados os elementos necessários para uma diferenciação, mas sim quais são os que preferencialmente se apresentam naquela abstração “típica”. De outro lado, o conceito tem caráter de definição, pois traz os limites que não se pode ultrapassar, sob pena de não mais se substanciar no conceito apresentado.

Em resumo, pelo fato de a norma ser abstrata, é necessária sua positivação. Isso pode ser por meio de tipos, em analisando a realidade subjacente para identificar elementos possíveis, cada qual com uma abertura própria, a ser analisada por grau ou, por meio de conceitos, com os quais se pretende uma definição rígida dos elementos, para que ocorra não a identificação por graus, mas sim, na ótica dual do tudo ou nada, em que todos os elementos previamente pensados devem ser encontrados na realidade fática para se subsumirem ao conceito da norma em abstrato.

Com isso, surge a dúvida: as normas de competência tributária podem ser estabelecidas por meio de tipos ou conceitos?

Respostas antagônicas existem na doutrina, havendo autores que entendem pela possibilidade de utilização de tipos pelas normas jurídicas, outros negando e, ainda, quem entenda não haver qualquer distinção entre estes.

Para analisar as possibilidades de respostas, para chegarmos ao nosso entendimento, vamos, inicialmente, descartar a inteligência utilizada no Brasil como tipicidade fechada (cerrada), em que há a exigência de que o texto normativo detalhe com exatidão todos os elementos necessários à sua incidência. Isso se

deve, pois Karl Larenz¹³⁶, em sua primeira edição do seu livro “metodologia da ciência do Direito”, fez referência a tipos abertos e tipos fechados, o que não se verificou nas edições posteriores de sua obra, uma vez ter passado a considerar a existência, tão somente, de tipo aberto, como categoria lógica.

Na concepção supra-apresentada de tipo, este é importante na demonstração da realidade mutável cujo conceito não se pode experimentar. Analisando a realidade empírica, para o tipo se escolhe um objeto médio que apresentará as características proporcionadas por aquela dada realidade, mas não necessariamente todas as características serão encontradas ou apresentadas da mesma forma. A possibilidade de enquadramento típico é realizada pelo grau da figura típica média, o que permite alterações fáticas pelas quais passa ao longo do tempo. Desse modo, o tipo permite uma aproximação com a realidade, com o que se diz concreto, mesmo sendo referenciada a uma abstração.

Distintamente, no conceito, são imagináveis determinados elementos da figura abstrata. Ao conceituar, podemos analisar a realidade, visto ser a forma da imagem abstrata precedente, mas faremos com o intuito de verificar quais são as características que fazem determinada ideia se tornar real e, ainda, exatamente aquela e não outra. Ao conceituar, também podemos nos distanciar da realidade, uma vez fluida, pois pode apresentar linhas distintivas, não se permitindo invadir as balizas de subsunção da ótica tudo ou nada. Assim, os conceitos podem traduzir, com uma segurança de enquadramento, a ideia abstrata, não permitindo um alargamento, por não existir a mesma abertura dos tipos. De outra monta, os conceitos podem se distanciar da realidade, pois não permitiriam uma evolução dos elementos que se modificam na realidade mutável.

A exemplificar tal questão, podemos trazer um exemplo muito bem lembrado por Marco Aurélio Greco, da classificação do ornitorrinco, mas com um ângulo de análise distinta ao do mencionado autor. Quando se descobriu o referido animal, constatou-se que este possuía bico, era ovíparo, com pelos e que as fêmeas amamentavam os seus filhotes, uma vez possuírem glândulas mamárias. Dessa feita, a dúvida era se o animal seria uma ave, mamífero ou outra espécie de animal. Se utilizarmos do conceito completo de um mamífero de ser amamentado, gestação intrauterina, não possuir bico e possuir pelos, percebemos que o ornitorrinco não

¹³⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

poderia ser um mamífero. Mas, caso fosse analisado por tipos, poderíamos enquadrá-lo como mamífero, por possuir diversas características próprias de um animal dessa espécie, apesar de apresentar características distintas.

Tal exemplo tende a ser mais favorável à utilização dos tipos, pois permite que o animal seja enquadrado na classificação que conhecemos atualmente. Contudo, ao trazer esse exemplo, permitimos que um animal ovíparo e com bico fosse considerado um típico mamífero. Mas, de outro lado, não poderíamos considerar ser uma típica ave? Há características próprias desse animal, mesmo não sendo todas as apresentadas, o que não inviabilizaria essa classificação. Daí, seria, ao mesmo tempo, um mamífero e uma ave? Então, seria uma nova espécie de animal, certo? Mas não poderíamos retirar as classificações tipológicas anteriores, pois há correlação. Dessa forma, concluímos que o ornitorrinco é, ao mesmo tempo, um mamífero, uma ave e uma nova espécie animal.

Com o referido exemplo, trouxemos a falácia com que são empregadas as distinções dos conceitos e dos tipos. Demonstrando possível “segurança jurídica”, “mutação da realidade”, “enquadramento abstrato”, “enquadramento real”, etc., temos que a conclusão pretérita é falsa, até esdrúxula, pois “arquitetou-se” para que assim o fosse.

O principal problema aqui estampado não é como a forma com que a norma jurídica será construída, ou seja, por conceitos ou tipos. A problemática é que se utilize de critérios razoáveis e limites.

Limites, quanto ao tipo, para que este não tenha uma abertura que permita o irrazoável e, ainda, que em dadas situações, como a ludicamente apresentada, não se permita uma identificação ao mesmo tempo de tipos antagônicos – ou que ao menos deveriam ser – para uma única representação da realidade.

Já quanto aos conceitos, os limites têm uma intelecção distinta, pois dizem respeito à análise de qual significado possível as palavras representam e, ainda, qual valoração é possível se dar.

Conforme Karl Engisch¹³⁷, houve um tempo em que tranquilamente se assentou na ideia de que deveria ser possível estabelecer uma clareza e segurança jurídicas absolutas através de normas rigorosamente elaboradas e, especialmente,

¹³⁷ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988, p. 206.

garantir uma absoluta univocidade a todas as decisões judiciais e a todos atos administrativos. Esse tempo foi o Iluminismo.

As leis, porém, são, hoje, em todos os domínios jurídicos, elaboradas de tal forma que os juízes e os funcionários da administração não descobrem e fundamentam as suas decisões tão somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante ao do legislador.

Ademais, as palavras são multifacetadas, daí não haver – ou ser rara a sua ocorrência - de conceitos jurídicos determinados. O que se revela real são os conceitos jurídicos indeterminados, entendendo-se um conceito cujo conteúdo e extensão são, em larga medida, incertos. Nessa espécie de conceito, é possível distinguir um núcleo conceitual e um halo conceitual, sendo o primeiro o que traz uma noção clara do conteúdo e extensão do conceito e o segundo, as incertezas que pairam sobre relacionado conceito.

Com isso, podemos concluir, da mesma forma que Humberto Ávila¹³⁸, de que “toda e qualquer norma jurídica está caracterizada conforme as indeterminações linguísticas e estruturais com qualquer espécie de irrestringibilidade”, não sendo o número de elementos distintos e indeterminados (e não infinitos) privativo dos tipos, mas também dos conceitos.

Dessa forma, voltamos à nossa afirmação anterior da necessidade de critérios valorativos e limites no que se diz ser conceito e no que diz ser tipo, uma vez que a indeterminabilidade é nota característica das palavras que se utilizam para simbolizar a norma jurídica.

Não apenas entendo pela possível utilização de tipos nas normas de competência tributária, mas que sua utilização é necessária, ao mesmo tempo em que é necessária a utilização de conceitos.

Ao definir a ideia abstrata da norma de competência, tem-se uma conotação da realidade atual, anterior e próxima, que se passa nas possíveis deduções do constituinte. Com isso, este alinha sua estrutura normativa com as características que entende serem indispensáveis, os elementos próprios, para a identificação do

¹³⁸ ÁVILA, Humberto. Ob. Cit., p. 185.

fato à norma, criando, assim, uma norma de competência constitucional com base nos conceitos.

Contudo, conceitos jurídicos são naturalmente indeterminados, carecendo de valoração e limitação quanto aos seus elementos possíveis de abertura, ou seja, de indeterminabilidade. Logo, uma abertura de tais elementos é indispensavelmente verificada. Em relação à abertura, a análise já não se faz mais, tão somente, ao nível de subsunção, pois não há o que subsumir do indeterminável (ou indeterminante, a depender da fase). Nesse passo, entra o que podemos chamar de conceito tipológico, em que a abertura verificada será valorada conforme elementos médios da realidade.

Uma questão pode ficar em voga: qual realidade será observada? Em resposta, temos que qualquer interpretação deverá ser realizada estruturalmente em movimentos cíclicos de análise do abstrato ao concreto, retirando, daí, o melhor resultado possível.

Percebe-se, estruturalmente, a distinção entre conceitos e tipos coadunando-se com a ideia de cognição distinta de imaginação entre estes. No entanto, há de se destacar os aspectos próximos e interligados entre eles, os quais, conjuntamente, permitem a determinabilidade por critérios valorativos razoáveis e limitados à própria finalidade inicial do conceito.

O tipo não se confunde com o conceito, mas é critério fundamental recíproco dos conceitos jurídicos indeterminados.

As competências constitucionais tributárias, em consequência, devem ser analisadas nas limitações próprias que os elementos conceituais determinam, encontrando a subsunção necessária. Mas, no campo de abertura indissociável, há de se ter limites e valores próprios do tipo, para permitir uma inteligência aliada com a realidade líquida a que se pretende subsumir.

4.2 Titularidade dos bens e regime de monopólio

Entende-se por bens, coisas materiais ou imateriais, passíveis de serem objetos de relação jurídica e que agregam valor econômico. Dessa feita, os bens são espécie do conceito “coisas”¹³⁹.

Conforme o Código Civil, os bens podem ser divididos em públicos ou privados, sendo os primeiros de nosso interesse no presente estudo.

A Constituição Federal, em seu artigo 20, elenca os bens que são de titularidade da União, englobando todos os que aqui se pretende tratar, ou seja, os potenciais de energia hidráulica (art. 20, VIII, CF), os recursos minerais (art. 20, IX, CF), bem como o petróleo e o gás natural (art. 20, I, V, VI, IX, CF).

Como se vê, não há dificuldades de identificação dos referidos bens serem de titularidade da União, uma vez a Magna Carta ser taxativa nesse aspecto. Porém, quando se trata de bens relacionados a minérios, petróleo e gás, entra em debate assunto tangencial, qual seja, o monopólio da União.

Pode-se entender por monopólio público¹⁴⁰, as atividades econômicas desenvolvidas pela União, por razões estratégicas ou fiscais, taxativamente previstas na Constituição Federal, podendo ser exercidas direta ou indiretamente, nesse último caso, por contratação de empresas privadas ou públicas.

Se a Carta Maior elencou determinadas atividades em regime de monopólio da União, há que se falar, com maior propriedade, que tais atividades são privativas da União. Sendo assim, os bens relacionados com essas atividades também são privativos da União, interpretação divergente descaracterizaria a própria essência, como vimos, do que seria monopólio.

¹³⁹ Conforme TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**: volume único. 5 ed. São Paulo: Método, 2015, p. 284: “Para Silvio Rodrigues coisa seria gênero, e bem seria espécie. Dizia o grande professor paulista: “Coisa é tudo que existe objetivamente, com exclusão do homem”. Os “bens são coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação e contêm valor econômico”.

A este autor parece que o conceito de Silvio Rodrigues é simples e perfeito, servindo como uma luva pelo que consta do atual Código Civil Brasileiro, na sua Parte Geral. Dessa forma, coisa constitui gênero, e bem a espécie – coisa que proporciona ao homem uma utilidade sendo suscetível de apropriação. Todos os bens são coisas; porém nem todas as coisas são bens.

¹⁴⁰ Explicando sobre intervenção monopolista, MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1588: “Esta é a forma mais radical de intervenção do Estado na economia: a que se executa pela *supressão da concorrência da iniciativa privada* em determinado setor, que assim passa à *atuação exclusiva* do Poder Público; ambas, características da instituição de um *monopólio estatal*.”

A substância econômica do *monopólio* está na *eliminação da concorrência*, o que se constitui em *anomalia de mercado*, pois que, em princípio, deverá estar democraticamente aberto à *livre competição*, sendo que essa concentração extrema, tanto poderá ocorrer provocada por causas espontâneas como voluntárias”.

Em resumo, a Constituição Federal estabeleceu como regime de monopólio essas atividades: i) a pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais hidráulicos (art. 176, CF); ii) a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos de exploração possível por meio de permissão (arts. 21, XXIII, e 177, V, CF) e iii) a pesquisa e a lavra de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, o refino de petróleo, a importação e exportação de hidrocarbonetos e dos seus derivados básicos, o transporte marítimo do petróleo nacional e seus derivados, bem como o transporte por duto de petróleo, seus derivados e gás natural, sejam eles de origem nacional ou não (art. 177, I a IV, CF).

A análise não pode se deter a esse ponto tão somente. Quando se fala em regime de monopólio e bens privativos da União, trata-se dos bens elencados pela Constituição Federal, sem adentrar na sua efetiva exploração. Para isso, a União pode adotar regime jurídico de direito público ou de direito privado, dispondo, assim, na sua lei de regência. Essa facultatividade é em decorrência da não aplicação do art. 173, §1º da Constituição Federal, uma vez que o regime de monopólio não possibilita a concorrência entre Poder Público e particulares.

Corroborando com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal¹⁴¹ assim decidiu:

A norma do art. 173, §1º, da Constituição aplica-se às entidades públicas que exercem atividade econômica em regime de concorrência, não tendo aplicação às sociedades de economia mista ou empresas públicas que, embora exercendo atividade econômica, gozam de exclusividade. O dispositivo constitucional não alcança, com maior razão, sociedade de economia mista federal que explore serviço público, reservado à União.

Dessa forma, como não há concorrência, não há que se falar em necessária instituição pelo regime jurídico de direito privado. Além do mais, a exploração da referida atividade em regime de monopólio poderá ser realizada diretamente pela União ou por meio de delegação por regime de concorrência entre várias empresas.

¹⁴¹ STF – Pleno. RE 172.816, Min. Relator: Paulo Brossard. Pleno. J. 02.1994. DJ. 05.1994.

Uma vez escolhido o regime de concorrência, deverá ser analisada, novamente, a propriedade dos bens, uma vez que a Constituição Federal os definiu à União.

Quando se realiza a concessão para exploração das atividades em regime de monopólio, há de se distinguir a propriedade dos bens, a propriedade do resultado da exploração e o regime de monopólio. Assim se insurgiu o Ministro Eros Grau no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.273¹⁴²:

O conceito de monopólio pressupõe apenas um agente apto a desenvolver as atividades econômicas a ele correspondentes. Não se presta a explicitar características da propriedade, que é sempre exclusiva, sendo redundantes e desprovidas de significado as expressões “monopólio da propriedade” ou “monopólio do bem”.

Pode-se sintetizar, diante do exposto, da seguinte maneira: atividade em regime de monopólio é aquela assim definida pela Constituição Federal, tão somente, permitindo ao Poder Público a escolha de exploração por forma direta ou indireta, pelo regime de direito público ou direito privado. Quanto aos bens, a Carta Maior definiu serem de propriedade da União, exclusivamente. Portanto, a forma de exploração da atividade econômica não altera a propriedade dos bens, mantendo-os, sempre, como bens públicos da União.

Não obstante, quando a atividade é desempenhada por particulares, a concessão pode estabelecer que o produto dessa exploração, e nunca o bem em si, seja de propriedade do particular. Há que se diferenciarem, sempre, os bens da União elencados no art. 20 da Constituição Federal e o produto que é retirado dessa exploração econômica pelo particular.

Essa conclusão é consonante ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.273, acima já referida. O relator, Ministro Eros Grau, assim bem explicou:

A propriedade não consubstancia uma instituição única, mas o conjunto de várias instituições, relacionadas a diversos tipos de bens e conformadas segundo distintos conjuntos normativos – distintos regimes – aplicáveis a cada um deles.

A distinção entre atividade e propriedade permite que o domínio do resultado da lavra das jazidas de petróleo, de gás natural e de outros

¹⁴² STF – Pleno. ADI nº 3.273. rel. Min. Carlos Britto. j. 16/03/05. DJ 02/03/07.

hidrocarbonetos fluídos possa ser atribuída a terceiros pela União, sem qualquer ofensa à reserva de monopólio (art. 177 da CB/88).

A propriedade dos produtos ou serviços da atividade não pode ser tida como abrangida pelo monopólio do desenvolvimento de determinadas atividades econômicas.

A propriedade do produto da lavra das jazidas minerais atribuídas ao concessionário pelo preceito do art. 176 da Constituição do Brasil é inerente ao modo de produção capitalista. A propriedade sobre o produto da exploração é plena, desde que exista concessão de lavra regularmente outorgada.

Embora o art. 20, IX, da CB/88 estabeleça que os recursos minerais, inclusive os do subsolo, são bens da União, o art. 176 garante ao concessionário da lavra a propriedade do produto de sua exploração. Tanto as atividades previstas no art. 176 quanto as contratações de empresas estatais ou privadas, nos termos do disposto no §1º do art. 177 da Constituição, seriam materialmente impossíveis se os concessionários e contratos, respectivamente, não pudessem apropriar-se, direta ou indiretamente, do produto da exploração das jazidas.

Percebe-se que há distinções a serem feitas quanto à propriedade dos bens relacionados com a atividade em monopólio, mas conclui-se que todos os bens pertencem e permanecem sendo de titularidade da União, não havendo que se confundir com o produto derivado da exploração. Aspectos mais atinentes quanto à forma de delegação em cada espécie de atividade em monopólio fogem ao escopo do presente trabalho, pois perfazem análise regulatória.

4.3 Competência legislativa

Como se viu no tópico 1.4.1.1, a Constituição da República atribui a competência legislativa aos entes federativos utilizando, em regra, a lógica da preponderância dos interesses. Assim, a União ficará com as matérias de interesse nacional, os estados, com o interesse regional e, por fim, os municípios, com o interesse local, sabendo-se que o Distrito Federal cumula a competência estadual e municipal.

No presente tópico, interessar-nos-á somente a análise dos incisos IV e XII, do art. 22, da CR/88¹⁴³, tendo em vista a delimitação do tema.

¹⁴³ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;

Os referidos dispositivos constitucionais deixam claro a competência privativa da União para legislar sobre matéria afeita às águas, energia, jazidas, minas e demais recursos minerais. É de se concluir, assim, que a competência para legislar sobre potenciais hidroelétricos, mineração, petróleo e gás, ou seja, sobre os objetos que aqui se estuda, passíveis de incidência das taxas setoriais, é, tão somente, da União.

Contudo, diversos estados têm legislado sobre a matéria, instituindo taxas de fiscalização. Cabe, neste ponto, analisar a possibilidade ou não dos entes subnacionais para exercer o poder legiferante e tratar sobre esse tema.

Quanto ao exercício legislativo de atribuição à União pelo citado art. 20, CF/88, há que se concluir ser privativo à União, conforme assim é literal o dispositivo constitucional. Nesse contexto, o que o dispositivo atribui privativamente à União é a legislação sobre matérias correlatas à mineração, potencial hidroelétrico, petróleo e gás, ou seja, a regulação da matéria, a criação de normas primárias capazes de inovar no ordenamento jurídico.

Entes subnacionais não podem legislar sobre essa matéria, não podem inovar na ordem jurídica, tendo como exceção, apenas, a possibilidade de delegação pela União da matéria, conforme parágrafo único do dispositivo tratado, o que, até o presente momento, não ocorreu. Dessa feita, qualquer norma estadual, distrital ou municipal que diz respeito à regulação da matéria, trazendo inovação que a lei federal não trouxe, será inconstitucional, por vício de competência.

Quanto ao segundo ponto a ser tratado, ou seja, quanto à possibilidade de legislação tributária para a instituição de taxas, devemos nos ater a outros aspectos. A competência para legislar em assuntos tributários é concorrente, conforme art. 24, I da Constituição Brasileira, o que afastaria a argumentação da impossibilidade de os entes subnacionais legislarem sobre taxas decorrentes do exercício do poder de polícia, mesmo que atinentes aos setores que estamos tratando, ou seja, mineração, potenciais hidroelétricos, petróleo e gás. Mas a análise não se justifica apenas em relação a esse ponto, devendo-se analisar a competência material.

Como já visto, as taxas são espécie tributária que se fundamenta pela prestação de um serviço público ou pelo exercício do poder de polícia. Aqui, há que se tratar apenas do exercício do poder de polícia, justificante da fiscalização

realizada pelo ente federativo. Nesse passo, o ente federativo somente poderá exercer a fiscalização e, desse modo, o seu poder de polícia, quando este detiver a competência administrativa correlata. Caso assim a tenha, poderá instituir a taxa de fiscalização pertinente.

É de se concluir que os entes subnacionais não têm competência para inovar na ordem jurídica sobre os temas correlatos à mineração, potenciais de energia hidroelétrica, petróleo e gás, uma vez que a Constituição da República instituiu competência privativa à União. Já quanto à competência para criação de taxas, deve-se superar a análise da competência legislativa subjetiva em matéria tributária (art. 24, I, CF/88), para analisar a possibilidade material de exercício do poder legislativo, ou seja, adentrar na análise da competência administrativa do ente federativo sobre a matéria tratada, pois que esta é o fundamento da exação tributária que aqui se alude. Ademais, há de se verificar a possibilidade do exercício do poder de polícia, que fundamenta a criação de taxas sobre a ação fiscalizadora.

É o que se fará no subcapítulo que se segue.

4.4 Competência administrativa

Conforme mencionado, a análise sobre a possibilidade de instituição de taxas pelo exercício do poder de polícia pelos entes federativos está atinente à competência administrativa para exercer o poder de polícia, vez que a competência legislativa em matéria tributária é concorrente (art. 24, I, CF), não cabendo tratar a minúcias. Isso posto, o núcleo do estudo deve se ater ao art. 23, XI, CF¹⁴⁴.

Realizando uma leitura apressada e direta do dispositivo constitucional supramencionado, pode-se concluir que os entes subnacionais detêm a competência para fiscalizar as concessões de recursos hídricos, minerais (compreendendo petróleo e seus derivados), ou seja, detêm competência administrativa para o exercício do poder de polícia e, sendo assim, a instituição de taxas. Todavia, essa conclusão está equivocada, por insurgir diversos erros.

¹⁴⁴ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

Qualquer interpretação voltada a um dispositivo normativo deverá se acomodar a toda lei e, com absoluta certeza, a toda ordem jurídica. Dessa forma, a interpretação do referido dispositivo deve ser realizada em conjunto com outros dispositivos constitucionais. Primeiramente, deverá ser analisado o art. 20, §1º, da Constituição da República.

A referida norma dispõe sobre a compensação assegurada aos entes federativos devida pela exploração de potenciais hidroelétricos, petróleo, gás e demais recursos minerais, realizadas no seu respectivo território. Tal compensação é amplamente conhecida na ordem jurídica brasileira – e não tão somente – como *royalties*, como fora anteriormente mencionado. Entretanto, cumpre esclarecer que taxas pelo exercício do poder de polícia e *royalties* não se confundem, apesar de estarem intimamente ligados em determinados aspectos. Logo, cumpre trazer à baila tal dispositivo, para a feitura da interpretação conjunta com o dispositivo núcleo deste tópico, ou seja, do artigo 23, XI, CF/88.

Conforme já trabalhado, os bens relativos às normas constitucionais aqui citadas são de propriedade da União, estabelecido o regime de monopólio (art. 177, CF), podendo ser explorados direta ou indiretamente, pelo regime jurídico de direito público ou privado. Até esse ponto, nenhuma controvérsia. Dessa forma, o constituinte estabeleceu que, apesar de os bens serem de titularidade da União, parte do produto da sua exploração deverá ser revertida à unidade federada em que se encontra referido bem (art. 20, §1º, CF/88).

Para garantir a transferência da compensação aqui mencionada, o constituinte formulou o art. 23, XI, CF, garantindo a todos os entes federativos a competência administrativa para registrar, acompanhar e fiscalizar as referidas concessões que, porventura, forem sendo realizadas em seu território. Desse modo, conclui-se que o art. 23, XI, da Constituição Federal tem a finalidade de ser um mecanismo apto a possibilitar os entes subnacionais a exercerem o controle das referidas concessões realizadas, com o intuito de garantir a correta compensação pela exploração de tais recursos naturais.

Podemos chegar a essa conclusão por dois motivos destacados. O primeiro é analisarmos toda a ordem constitucional, que disciplinou serem bens da União os recursos minerais, potenciais hidroelétricos, petróleo e gás; definir ser competência privativa da União legislar sobre esses referidos bens e, ainda, definir que a exploração seja realizada em regime de monopólio. Ora, o constituinte estabeleceu

os elementos titularidade do bem, exploração da atividade econômica e competência legislativa, de forma restrita à União, demonstrando nitidamente o interesse nacional sobre a referida matéria.

Reafirma-se o interesse nacional sobre tais bens, tendo em vista a norma que prevê compensação aos entes subnacionais pela exploração dos bens da União encontrados em seu território. Se assim não fosse, seria mais prático atribuir a titularidade dos bens aos estados ou municípios em que estes se encontrassem. Não haveria lógica no sistema constitucional uma norma em que se titulariza a fiscalização pelos estados e municípios (incluído o Distrito Federal), se não fosse para um controle das concessões realizadas a título de compensação financeira, pois faltaria motivo jurídico para tanto.

Em segundo lugar, o artigo 23, XI, da Constituição Federal, é claro ao estabelecer a competência administrativa aos estados, Distrito Federal e municípios, para registrar, acompanhar e fiscalizar as “concessões” e não as “concessionárias”; ficando evidente a finalidade da norma de ser instrumento para os entes subnacionais controlarem as concessões realizadas e não as atividades das concessionárias.

Levando em conta esse último aspecto, há de se distinguir, ainda, a diferença entre a competência administrativa que compreende o poder de polícia da que não o faz. A competência administrativa que atribui o poder de polícia ao ente federativo é aquela que o artigo 78 do Código Tributário Nacional bem define, ou seja, “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público”. Logo, norma de competência administrativa que não esteja voltada a determinado sujeito não é norma que permite o exercício do poder de polícia, pois, além de não se definir sujeito passivo, não haveria a possibilidade de limitação de direito, já que estes são sempre inerentes a um potencial titular de direito, ou seja, sujeito.

Falar em exercício de fiscalização como sinônimo de poder de polícia se traduz em um enorme equívoco, uma vez que tão somente fiscalizar é exercício de verificação de dada realidade e não de limitações de direitos. A fiscalização que se coaduna com o poder de polícia é aquela que detém poderes de limitar ou disciplinar

determinada realidade¹⁴⁵ – direitos – poder este não atribuído pelo art. 23, XI, CF, aos entes subnacionais.

O poder de polícia surge, quando há necessária regulação sobre as situações na sociedade, seja para exigir um não fazer, um fazer ou, até mesmo, um tolerar que se faça. O poder de polícia é visualizado como um poder subjacente que permite o fiscalizar para tutelar relações entre integrantes da sociedade, os quais, por si sós, não têm possibilidade de influenciar o campo jurídico de outrem. Assim, o Estado poderá exercer o poder de polícia para condicionar os membros da sociedade a determinada conduta ativa, negativa ou passiva.

Ocorre que, como falado, o art. 23, XI, CF/88, tem a finalidade de permitir aos entes subnacionais a tutela da compensação financeira pela exploração dos bens referidos no art. 20, §1º da Constituição Federal. Nesse caso, não há uma relação horizontal, ou seja, relações realizadas entre integrantes da sociedade, a qual permite a atuação de fiscalizar em nível de poder de polícia. Há, sim, uma relação vertical, pelo fato de o objeto da fiscalização estar relacionado diretamente ao ente federativo.

A fiscalização do art. 23, XI, CF/88, tem como atividade subjacente a verificação para o recebimento ou cobrança de *royalties*, os quais são diretamente de interesse do ente público, não das relações dos membros da sociedade. Permitir o poder de polícia, nessas dadas situações, seria equivalente a permitir o poder de polícia na atividade fiscalizatória da cobrança de tributos, por consequência, possibilitando a cobrança de taxas por essa atividade.

Cumprе ressaltar que o artigo 23, parágrafo único da Constituição Brasileira, determina que leis complementares fixarão normas de cooperação entre União, estados, Distrito Federal e municípios. Porém, não há lei complementar que discipline, atualmente, normas de cooperação entre os entes federativos com o fim do exercício do art. 23, XI, CF. Sem dispensar os demais argumentos aqui apresentados, soma-se que a referida lei complementar não fora criada,

¹⁴⁵ Ao tratar sobre poder de polícia, ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 548-549, assim conceitua: “Podemos conceituar o poder de polícia como a atividade administrativa que, com base em lei, limita a liberdade e a propriedade dos membros da coletividade, conformando-as ao atendimento do interesse público juridicamente definido.

Apesar de se falar do poder de polícia como limitações impostas aos particulares, ela sujeita todos os que estiverem nas situações consideradas como sensíveis à coletividade para fins do poder de polícia. Assim também os entes federativos e as demais pessoas jurídicas de direito público devem observar as normas de polícia expedidas por si próprios e pelos demais entes competentes”.

inviabilizando, *prima facie*, qualquer discussão acerca da possibilidade de exercício de poder de polícia pelos entes subnacionais sobre as matérias aqui tratadas.

Em conclusão, verifica-se a impossibilidade do exercício do poder de polícia pelos entes subnacionais quanto às concessionárias que exercem a exploração de recursos minerais, potenciais hidroelétricos, petróleo e gás, por lhes furtarem competência administrativa para tanto. Uma vez ausente o exercício do poder de polícia, ausente estará a possibilidade de instituição de taxas por seu exercício.

4.5 Taxa setorial v. taxa ambiental: distinções necessárias

Em análise da (in)constitucionalidade da instituição de taxas pelos entes subnacionais pelo exercício do poder de polícia nas atividades setoriais de que aqui se trata – mineração, potenciais hidroelétricos, petróleo e gás – muito se comparam essas taxas com as taxas de fiscalização ambiental. Mas, apesar de algumas semelhanças, estas têm diferenças nítidas, sendo necessário delinear-las.

A primeira diferença diz respeito à competência legislativa. As atividades setoriais, como já demonstrado, têm sua legislatura atribuída privativamente à União. Já quanto à proteção ambiental, a competência legislativa é concorrente, conforme assim dispõe o art. 24, VI, da Constituição Federal.

Logo, percebe-se que cabe a qualquer ente federativo inovar na ordem jurídica no que diz respeito à proteção ambiental, diferentemente do que ocorre nas atividades setoriais.

Outro aspecto distintivo concerne à competência administrativa atribuída. Apesar de ambas serem previstas no artigo 23 da Constituição da República, estabelecendo competência comum entre União, estados, Distrito Federal e municípios, a forma como é realizada a atribuição é deveras dessemelhante. Quanto à matéria ambiental, o art. 23, VI, CF/88¹⁴⁶, disciplina ser competência comum entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. Ocorre que essa atribuição é relacionada ao poder de polícia, uma vez ser a atividade subjacente em relações

¹⁴⁶ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

horizontais, ou seja, a proteção ambiental em tutela de interesse dos membros da sociedade.

Somando-se à identificação da relação horizontal da atividade subjacente, há a possibilidade de inovação na ordem jurídica por todos os entes federativos, conforme competência legislativa comum.

Simple leitura do dispositivo já reforça a possibilidade de exercício de poder de polícia, visto que permite a limitação de direitos e estabelece, ocultamente, o sujeito, pois, quando há, de um lado, a possibilidade de combate há, do outro lado, sujeito que atua contrariamente às normas ambientais.

Em leitura conjunta dos dispositivos constitucionais que atribuem a competência legislativa concorrente entre os entes federativos e, a estes mesmos, a competência administrativa com possibilidade de exercício do poder de polícia para assuntos correlacionados ao meio ambiente, tem-se, em obviedade, a distinção entre atividade ambiental *lato sensu* e atividades setoriais, aqui tratada. Isso posto, conclui-se que há possibilidade de instituição de taxas de fiscalização ambiental por todos os entes federativos, respeitadas todas as limitações gerais aqui já trabalhadas, como proporcionalidade, efetiva fiscalização, dentre outros.

Cumprindo apenas alertar, sem prejuízo de análise casuística que se fará, que diversas taxas, com escopo de serem voltadas à fiscalização setorial, têm em seu corpo normas de fiscalização ambiental. Todavia, tais normas muitas vezes são atribuídas, também, nas leis de fiscalização ambiental. Logo, há de se perquirir, além das inconstitucionalidades que aqui se defende quanto à instituição de taxas de fiscalização setorial por entes subnacionais, a ocorrência de *bis in idem*, o que não se admite nesta hipótese.

5 ESTUDO DE CASOS

Neste último capítulo, analisaremos casos concretos e atuais sobre a temática abordada. O estudo será analítico quanto às Ações Diretas de Inconstitucionalidade¹⁴⁷ a serem tratadas, demonstrando os fundamentos mais relevantes de ambos os polos do processo e, posteriormente, a opinião que julgo correta sobre o assunto, levando em consideração todos os argumentos e as premissas apresentadas nos capítulos passados.

Neste ponto, serão abordados novos argumentos em respeito aos detalhes casuísticos demonstrados, mas nada distante das prévias análises.

Sendo assim, o objetivo no estudo é proceder-se do abstrato ao concreto, como forma de fundamentar a estrutura de análise proposta.

5.1 Estudo de caso 1: taxas de fiscalização minerária

Este presente tópico cumprirá a análise das denominadas Taxas de Fiscalização Mineral, tendo como parâmetros as leis ordinárias instituídas pelos Estados do Amapá, Pará e Minas Gerais, sob o número e denominação que se segue:

- Lei nº. 7.591/11 do Estado do Pará: institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – CERM.

¹⁴⁷ ADI's nº 4.785, 4.786, 4.787 e 5.480.

- Lei nº. 19.976/11 do Estado de Minas Gerais: institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM – e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – Cerm.
- Lei nº. 1.613/11 do Estado do Amapá: institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – CERM.

Importará para nós, tão somente, o estudo da denominada taxa de fiscalização de recursos minerários (TFRM), vez que o cadastro estadual (CERM) não está suscetível ao pagamento de taxa em nenhum dos três estados aqui relacionados.

Como se percebe, os três estados instituíram leis com objetos iguais, sendo que a sua regulamentação é de todo muito parecida, com apenas algumas distinções específicas, as quais, se oportuno for, serão apontadas. Dessa forma, o estudo será realizado de forma conjunta, ora exemplificando com dispositivo de determinada lei estadual, mas com a finalidade generalista, salvo quando contrariamente assim se apontar.

Há de se mencionar que a lei mineira (Lei nº 19.976/11) fora modificada pela lei nº 20.414/12, com o fim de afastar determinadas inconstitucionalidades alegadas. Entretanto, o estudo aqui se fará abordando as duas realidades, a anterior e a que se faz atual, conforme o escopo do presente estudo, qual seja, ser analítico quanto à classificação e aos posicionamentos até aqui apresentados. Desse modo, não enfrentar a legislação já revogada seria perder oportunidade de avançarmos no presente estudo, inviabilizando discussões que possam se repetir em um futuro próximo.

Cumprido ressaltar que as três leis estaduais estão sendo objeto de controle de constitucionalidade, por meio de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade

interpostas pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), tendo estas os números 4.785, 4.786 e 4.787, todas ainda não julgadas.

5.1.1 Objeto legislativo e competência legislativa

Conforme se percebe pela própria denominação que se seguiu, as três taxas têm como objeto o exercício do poder de polícia para realizar a fiscalização nas atividades minerárias. Assim define o art. 2º da Lei nº 1.615/11 do estado do Amapá:

Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento, realizado no Estado, de recursos minerários.

Com a mesma redação, é o art. 2º da Lei nº 7.591/11 do estado do Pará. Contudo, o art. 1º da Lei nº 19.976/11 do estado de Minas Gerais¹⁴⁸ foi um pouco mais específica em relação a quais recursos minerários seria aplicada, mas mantendo a mesma essência.

Conclui-se que o fundamento de tais leis estaduais é o exercício do poder de polícia para a fiscalização das atividades minerárias em seu território, com base no artigo 23, XI da Constituição da República.

Esse fundamento foi um dos objetos sufragados quanto à inconstitucionalidade das leis estaduais mencionadas, conforme se percebe pela fundamentação das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.785, nº4.786 e nº 4.787. O argumento do requerente foi muito próximo ao entendimento apresentado neste trabalho, condicionando a interpretação do art. 23, XI, CF/88, conforme o

¹⁴⁸ Art. 1º Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM -, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado, dos seguintes recursos minerários:

I - bauxita, metalúrgica ou refratária;

II - terras-raras;

III - minerais ou minérios que sejam fonte, primária ou secundária, direta ou indireta, imediata ou mediata, isolada ou conjuntamente com outros elementos químicos, de chumbo, cobre, estanho, ferro, lítio, manganês, níquel, tântalo, titânio, zinco e zircônio.

sistema constitucional, levando em consideração a competência privativa da União para legislar sobre jazidas, minas e outros recursos minerais e metalurgia; serem bens da União os recursos naturais da plataforma continental, os potenciais de energia hidráulica e os recursos minerais, inclusive o subsolo e participação nos resultados da exploração dos referidos bens aos estados, Distrito Federal e municípios.

A conclusão do autor é de que o art. 23, XI, CF/88, tem a finalidade de ser um instrumento para assegurar aos entes subnacionais a verificação relativa à parte que lhes cabe da exploração mineral, não havendo poder de polícia. Para justificar, a Confederação Nacional da Indústria, na ADI 4.787, que ataca a lei mineira, trouxe à baila parecer específico sobre o tema de autoria do professor Marco Aurélio Greco, o qual cumpre apresentá-lo:

Exercício do poder de cobrar não é exercício de poder de polícia; portanto, a fiscalização que seja realizada não autoriza a criação de uma taxa de polícia.

Esta exclusão é importante para o caso concreto, pois, alguém talvez diga que o “fiscalizar” previsto no inciso XI do art. 23 da CF/88 estaria atrelado à circunstância da exploração de recursos minerais ensejar a cobrança da CFEM da qual os Estados-membros recebem parte da arrecadação (art. 20, §1º da CF/88).

Ainda que isto pudesse, em tese (apenas para argumentar e sem aprofundar o tema), justificá-la, **isto não seria suficiente para autorizar a criação de uma taxa de polícia** como pretende o Estado de Minas Gerais, pois resultaria de um poder de cobrar e não de um poder de polícia.

Em suma, a conclusão que se extrai é de **que pode haver atividade administrativa de fiscalizar, validamente exercida nos termos da CF/88, sem que isto implique na autorização para criar uma taxa de polícia a ela atrelada.**

Portanto, o inciso XI do art. 23 da CF/88 não resulta automaticamente na possibilidade de ser criada uma taxa de polícia pelos Estados-membros. (Grifos acrescidos na ADI).

A conclusão que se faz desse argumento é a de que a competência administrativa de fiscalizar não compreende a competência administrativa que possibilita o exercício do poder de polícia, argumento este perfilhado no presente trabalho¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Pode-se entender que o art. 146, I, CF/88 seja uma solução do problema. Entretanto, entendo que a questão se amolda não a um conflito de competência tributária, mas sim ao seu antecedente, ou seja, à impossibilidade de exercer a competência tributária pelos entes subnacionais, pelos fundamentos que são analisados no trabalho. Dessa feita, fica pontuado o motivo de não se enfrentar a questão sob esse ângulo de análise.

De forma contrária, os Estados de Minas Gerais, Amapá e Pará, os quais tiveram suas leis de fiscalização mineral atacadas via ADI, entendem pelo cabimento da cobrança de taxa, já que o art. 23, XI, CF/88, atribui a competência administrativa com o exercício do poder de polícia aos entes subnacionais. A manifestação da Advocacia Geral da União (AGU) e do Procurador Geral da República é pela constitucionalidade da presente exação tributária, sob os mesmos argumentos dos estados-membros.

Cumpra aqui trazer o posicionamento da AGU em suas manifestações na ADI 4.785, por ser uma manifestação mais completa, englobando os mesmos fundamentos do posicionamento dos estados-membros, do Procurador Geral da República e da própria AGU, em todas as três ADIs mencionadas, como se vê:

No que tange ao segundo fundamento referido, no qual se baseia a instituição da taxa impugnada na presente ação direta, considera-se poder de polícia (em sentido estrito) ou polícia administrativa as intervenções do Poder Executivo que visam a prevenir ou a obstar o desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com o interesse público. (...)

Ressalte-se que a competência para instituir e cobrar taxas de polícia pertence ao ente federado que detém atribuição para fiscalizar a atividade sobre a qual recai dito poder de vigilância, até mesmo porque os valores arrecadados a esse título destinam-se a custear a respectiva atuação estatal. (...)

Dessa forma, a Constituição Federal e as normas infraconstitucionais com ela compatíveis determinam a competência material para fiscalizar as atividades praticadas por particulares que sejam potencialmente danosas ao interesse público, cuja competência autoriza a instituição e cobrança de taxa pelo ente federado para remunerar-se das despesas geradas pelo exercício desse poder e restringir o desempenho de tais atividades que ameacem o interesse da comunidade. (...)

Observa-se, portanto, que a competência para criar a taxa de polícia pressupõe a competência administrativa do ente tributante para fiscalizar a atividade particular potencialmente lesiva ao interesse coletivo sobre a qual recairá a vigilância estatal. (...)

De feito, nada obstante a União detenha competência para dispor, privativamente, sobre recursos minerais, bem como para outorgar a exploração desses bens à iniciativa privada, verifica-se que o artigo 23, inciso XI, da Carta Maior atribui a todos os entes federados, indistintamente, a competência para fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais situados em seus respectivos territórios. (...)

Note-se que a referida competência fiscalizatória alinha-se à previsão constante do artigo 20, §1º, da Constituição, que assegura aos Estados, Distrito Federal e Municípios a participação no resultado da exploração de recursos minerais situados nos respectivos territórios,

ou a compensação financeira por tal exploração, como forma de indenizá-los pelos danos decorrentes dessa exploração. (...)

Assim, tendo-se em vista que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios compartilham a competência para fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos minerais, atividades supostamente geradoras de danos ambientais, sociais e econômicos, estão eles autorizados a instituir taxa em razão do efetivo exercício do poder de polícia sobre tais delegações.

Aqui, tendo-se a conclusão diversa da apresentada neste trabalho, caberá maior dilação analítica. Não há que se falar que o entendimento apresentado pela Advocacia Geral da União é integralmente divergente ao nosso, pelo contrário, muitos pontos são convergentes, mas sua conclusão ou interpretação sistemática são distintas.

Primeiramente, cumpre ressaltar que o entendimento quanto ao conceito de poder de polícia apresentado pela AGU se traduz como “intervenções do Poder Executivo que visam prevenir ou obstar o desenvolvimento de atividades particulares contrastante com o interesse público”, ou seja, é um conceito ainda incompleto, se virmos o que o próprio Código Tributário Nacional o definiu, em seu artigo 78, como sendo o poder da Administração Pública de limitar ou disciplinar direito, regular a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público.

Entendo que o conceito apresentado pela AGU está compreendido pelo Código Tributário Nacional. Porém, independentemente de qual dos dois conceitos adotar para a presente análise, fica evidente que a norma do art. 23, XI, CF/88, não atribui poder aos entes federativos de limitação de direitos, pois não há que se traduzir os termos “registrar, acompanhar e fiscalizar” como permissivo de prática à Administração Pública para o exercício do poder de polícia, atuação esta que vai muito além do simples fato de analisar a realidade, ou seja, de acompanhar e fiscalizar as concessões realizadas para a atividade exploratória mineral.

Esse entendimento pode ser corroborado pela própria conclusão da AGU, em que diz que o art. 23, XI, CF/88, está alinhado à previsão do art. 20, §1º da Carta Maior, isto é, que assegura aos entes subnacionais a participação dos resultados pela exploração dos recursos minerários compreendidos em seus territórios. Alinhar-se a esse dispositivo é realizar a interpretação sistemática da Constituição Federal, sendo certa a conclusão anteriormente apresentada, em que o art. 23, XI, CF/88, é instrumento para o controle das concessões realizadas, para a finalidade de aferição da compensação financeira devida, conforme o art. 20, §1º da CF. Logo, a

conclusão trazida pela AGU é contraditória, visto que não apresenta argumentação hermenêutica para corroborar o alinhamento dos dois dispositivos e o resultado do exercício do poder de polícia.

Em derradeiro, a AGU afirma que a competência administrativa do art. 23, XI, CF/88, tem relação com os danos ambientais, sociais e econômicos envolvidos. Apesar disso, não ficou comprovado qual o fundamento para tanto. Evidentemente que a atividade de exploração minerária é potencialmente causadora de danos ambientais, além de alterações socioeconômicas nas regiões exploradas. No entanto, não há relação lógica com o dispositivo constitucional ora objeto de divergência – art. 23, XI, CF/88, – pois este não traz qualquer referência nesse ponto, como alertado nos tópicos 4.3, 4.4 e 4.5.

Além do mais, o próprio artigo 23 menciona, em outro inciso (VI), a competência comum aos entes federativos de proteger o meio ambiente e combater a poluição, ou seja, atribui a competência administrativa, aqui com o exercício do poder de polícia, sendo certo que a interpretação que se conclui pela redundância do texto constitucional não seria a mais correta, ou será que a Constituição Federal iria prever dois institutos idênticos, ainda mais no mesmo artigo? Ou, ainda, seria possível uma interpretação ampliativa em matéria tributária?

Apesar da conclusão diversa da nossa, quanto à possibilidade de exercício do poder de polícia pelos entes subnacionais ao fiscalizar as concessões de exploração minerária, o Governador do Estado do Pará, ao se manifestar na Ação Direta de Constitucionalidade nº 4.786, assim também afastou a defesa ambiental pelo artigo 23, XI, CR/88, como se percebe:

Cumpra, antes de tudo, afirmar que a Constituição Federal estabeleceu no inciso XI do seu art. 23 uma competência comum que trata exclusivamente de matéria minerária.

É preciso que se atente a isso, porque a grande maioria dos autores aborda o tema com ênfase na questão ambiental, como se o exercício da competência disposta no art. 23, inciso XI só pudesse ter como finalidade a proteção ao meio ambiente.

É evidente que a fiscalização, o registro e acompanhamento dos Estados sobre as concessões de direitos de pesquisa e extração de recursos minerais em seus territórios também serve para controlar os impactos ambientais degradantes que a atividade minerária provoca.

Mas o certo é que se trata de duas competências materiais que, muito embora revelem traços de grande aproximação, não se confundem.

Tanto assim que o legislador constituinte quis, não por mero acaso ou capricho, distingui-las em duas previsões normativas diferentes.

Ou seja, a par do desiderato da proteção ambiental e do combate à poluição (inciso VI), interessa a todos os entes da Federação, porque relevante – como já visto em especial para o caso do Estado do Pará nas suas repercussões socioeconômicas – o registro, o acompanhamento e a fiscalização da atividade de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios. Daí porque lhes foi outorgada expressa competência administrativa comum para tanto.

Entendo pelo afastamento da finalidade de controle ambiental relacionada no art. 23, XI, CF/88, visto que o próprio constituinte assim o fez, ao disciplinar o art. 23, VI, CF/88.

A discussão quanto à estrutura da taxa não fora bem contemplada nas presentes ADIs, já que não se analisou a fundo quem seria o sujeito passivo. É de ressaltar que os estados-membros entendem que o sujeito passivo, isto é, o contribuinte, é aquela pessoa, física ou jurídica, que está autorizada para realizar a exploração minerária. Assim pensam, pois interpretam o dispositivo constitucional (art. 23, XI) como sendo direcionado à fiscalização dos concessionários.

Todavia, será esta a melhor interpretação? Como bem já definimos, o constituinte estabeleceu que o registro, o acompanhamento e a fiscalização estão direcionados às concessões de direitos para exploração minerária, não podendo alargar o entendimento e compreender serem direcionados às atividades que as concessionárias assim realizam. Não é possível encontrar o sujeito que, em tese – pois não concordo – teriam seus direitos passíveis de serem limitados (exercício do poder de polícia). Quem seria o real contribuinte da suposta taxa, vez que não há sujeito passivo? Não vislumbro possibilidade estrutural de essa taxa ser instituída.

5.1.2 Base de cálculo das taxas de fiscalização minerária

A lei criadora da taxa, como espécie tributária que é, deve eleger determinada base de cálculo para a sua incidência. Como já tratado neste trabalho, há que ter a base de cálculo relação íntima com a atividade estatal depreendida, sem, com isso, eleger critérios próprios da base de cálculo de impostos, como vedado pelos art. 77,

parágrafo único do Código Tributário Nacional¹⁵⁰ e art. 145, §2º, da Constituição Federal¹⁵¹.

Com base nesse conceito, também fora alegada a inconstitucionalidade das leis estaduais, pois estas elegeram como base de cálculo a quantidade de minério extraído. Tomamos como exemplo o disposto na lei mineira (Lei nº 19.976/11), em seu art. 8º, caput: “O valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído”.

O autor da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.786 (que ataca a lei mineira), entende que a eleição da base de cálculo ser a tonelada de minério não compreende nexos fiscais. Assim entende, pois o art. 23, XI, CF/88, está intimamente ligado com o art. 20, §1º, da CF/88, devendo ter correlação. Contudo, esta não é apresentável, uma vez que, quanto mais valioso o mineral, menor será a sua extração, ou seja, menos serão as “toneladas” passíveis de incidência e, conjuntamente com esse fator, maior será a possibilidade de “burla” quanto à omissão de minérios (a não contabilização integral destes).

Isso posto, o autor conclui que a base de cálculo eleita deveria levar em consideração não a quantidade de mineral extraído, mas o risco teórico de não contabilização da extração, pois este, sim, seria passível de fiscalização. Logo, a lógica deveria ser inversa da apresentada.

O que o autor pretendeu demonstrar foi pautado no que entende como fundamento para a fiscalização compreendida no art. 23, XI, CF/88. Para ele, a fiscalização é um instrumento para a garantia da compensação financeira aos entes subnacionais estabelecida pelo art. 20, §1º, CF/88; eleger base de cálculo pela mera quantidade de minério extraído é subverter a lógica da sua fundamentação, pois a fiscalização visaria evitar a sonegação de informações quantitativas de minério extraído. Isso posto, é mais evidente que minérios raros, logo mais valiosos e escassos, são mais fáceis de serem sonegados.

¹⁵⁰ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

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

¹⁵¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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

O autor, assim, entendeu que a eleição da base de cálculo dessa taxa seria uma base de cálculo própria de imposto.

Diametralmente opostos, os estados-membros, conjuntamente com o Advogado Geral da União e o Procurador Geral da República entendem que a eleição da base de cálculo da taxa de fiscalização minerária, em que é relacionada com a quantidade de extração de minério, é válida, pois está intimamente ligada aos custos da atividade administrativa.

Continuando a exemplificar a ADI nº 4.786, o Estado de Minas Gerais defendeu a utilização da base de cálculo pautada na quantidade de minério extraído, sob o fundamento de que, quanto maior a quantidade de minério extraído, mais elevada é a demanda da atividade fiscalizatória, ou seja, a taxa é cobrada proporcionalmente à atuação estatal. A utilização dessa base de cálculo promoveria a adequada mensuração da atividade estatal desenvolvida, sendo grandezas que se relacionam logicamente entre si.

Além do mais, o Estado de Minas Gerais, para justificar o seu posicionamento, colacionou julgados do Supremo Tribunal Federal¹⁵², sendo importante, neste momento, expormos um deles:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS – TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE. I. – A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade. II. – R.E. não conhecido.

Isso posto, o referido estado-membro entende cabível a eleição da referida base de cálculo, visto ter grandezas logicamente relacionadas entre si, sendo pacífico no Supremo Tribunal Federal a sua utilização.

Nesse contexto, entendo que ocorreu não somente uma divergência entre as partes quanto se a eleição da base de cálculo é ou não própria de imposto, mas também uma dissensão quanto ao que deve ser fiscalizado. Imprescindível, assim, é

¹⁵² STF – Pleno. RE 177.835. rel. Min. Carlos Velloso. j. 22/04/99. DJ. 25/05/01.

fazer duas perguntas, uma em sequência da outra: a fiscalização é dirigida a quê? A base de cálculo oponível tem relação com a fiscalização?

Dessas perguntas, passemos às análises, dispensando qualquer outro argumento que não seja específico a este tópico, uma vez que, se diferente fosse, ter-se-ia dado a matéria por superada, visto o entendimento que não há poder de polícia conferido aos entes subnacionais pelo art. 23, XI, CF/88, o que inviabilizaria de plano a instituição de taxa.

Percebe-se que há dois posicionamentos distintos quanto ao móvel de fiscalização. Para os defensores da inconstitucionalidade, a fiscalização deve ter a finalidade de garantir a plena contabilidade dos recursos explorados, buscando um controle geral do que será repassado pelo explorador à União e o que será repassado a título de compensação pela exploração (art. 20, §1º, CF/88) pela União aos entes subnacionais. A fiscalização é direcionada ao produto da exploração, frisando-se, a todo o produto da exploração.

Por ora, vamos considerar essa visão. Se a fiscalização for realizada com esse escopo, a base de cálculo eleita pelas leis estaduais está em descompasso com a atuação estatal. Não há que se falar que a quantidade de minério extraído é base de aferição devida, pois não há vinculação entre a atividade e sua finalidade. Haveria de se ter em mente que, quanto menor a quantidade e maior a avaliação que o minério detiver, mais fácil será a sua sonegação. Essa lógica é incontestável: se a menor quantidade é mais valiosa, é mais fácil se escondê-la.

Sendo assim, a maior atuação estatal, leia-se custo de fiscalização, será direcionada onde os minérios são mais escassos e valiosos. Como a base de cálculo utilizada atualmente é inversamente proporcional à finalidade da fiscalização, não se levam em consideração os custos da fiscalização. Assim, há que se falar que a base de cálculo é própria de imposto, já que não há vinculação com a atividade estatal.

De outro lado, os estados-membros, Advogado Geral da União e Procurador Geral da República têm posicionamentos distintos quanto à resposta da primeira questão – a fiscalização é dirigida a quê?

Vimos, até então, que a resposta pode ser dada das seguintes formas: visa à proteção ambiental, social e econômica; está intimamente ligada ao art. 20, §1º, CF. Em alguns casos, não há mera resposta, porquanto se entende que há o poder de

fiscalizar, mas não se direciona a qual finalidade, isto é, admite-se a ação sem questionar o porquê dessa ação.

Cumpre, assim, analisar cada possível finalidade com a devida cautela. Se entendermos que a finalidade da norma é a proteção ambiental, social e econômica, não entendo como possível, isoladamente considerado, o quantitativo de arrecadação ser a base de cálculo apta ao caso. Isso porque a quantidade de minério extraído é somente um dos quesitos necessários de aferição, devendo, ainda, ser analisada a forma como é retirado o minério, o quanto de degradação mineral é ocasionado por essa exploração, o valor de mercado do minério, dentre outros. Pois que, como retirar tantas respostas apenas da quantidade de minério extraído?

Poder-se-ia entender que tais elementos elencados formariam uma base de cálculo de imposto. Concordo em parte. Se tais elementos forem considerados desassociados do modo de fiscalização e seu custo, há evidente base de cálculo de imposto. Entretanto, se considerar tais elementos dentre o atuar da fiscalização e, com isso, a alteração dos custos, há base de cálculo própria de taxa. Um atuar fiscalizatório que considera a natureza do minério extraído, seja por seu valor de mercado, seu modo de extração, quantitativo de matéria extraída não utilizável, leva em consideração o próprio custo proporcional da atividade estatal, ou seja, elege uma base de cálculo que condiz com a natureza das taxas.

Vejamos um único exemplo ilustrativo. A exploração de ouro pode ser altamente degradante ao meio ambiente, utilizando-se de mercúrio, elemento químico tóxico, nas águas dos rios, ou escavando minas com a retirada de toneladas de matéria não aproveitável. Mas temos como resultado, apenas, uma quantidade ínfima de produto, se compararmos com outro minério de alta ocorrência, como a bauxita. Além disso, o ouro é produto extremamente valioso, o que pode alterar critérios socioeconômicos regionais, para o bem ou para o mal.

Desse modo, será que o custo de fiscalização da exploração do ouro, com a finalidade que aqui se almeja, é bem ilustrado apenas pela quantidade do ouro percebido? Entendo que não.

Agora, se for considerado outro argumento, o de que o art. 23, XI, CF, está intimamente ligado com o art. 20, §1º, CF, há que fazer uma bipartição.

Primeiramente, se considerarmos que essa ligação é derivada da finalidade de assegurar o quantitativo de todo o produto explorado, ou seja, a mesma

fundamentação da parte adversa (autor da ADI), já aqui tratada, temos por superada a análise, uma vez que já realizada neste tópico.

Importante fazer a análise deste outro ângulo de “íntima ligação” entre os dispositivos. Nesse passo, pode-se considerar que a finalidade do art. 23, XI, CF/88, é de simplesmente verificar o *quantum* fora dado como explorado, ou seja, tudo quanto fora transferido. Podemos dar essa interpretação, se considerarmos o fato gerador oponível nas leis estaduais, exemplificando aqui, novamente, com a lei mineira em seu art. 5º, *in verbis*: Considera-se ocorrido o fato gerador da TFRM no momento da venda ou da transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do mineral ou minério extraído.

Se considerarmos que o fato gerador se deu com a venda ou a transferência do produto explorado, podemos, assim, julgar que a fiscalização é relacionada a esse produto que seria passível de venda ou transferência. A utilização dessa base de cálculo pelas leis estaduais estaria conforme a ordem constitucional.

Temos por esta conclusão, neste ponto da análise, porquanto a fiscalização quanto ao todo demandaria, em tese, maior atuação estatal. Logo, as grandezas são intimamente relacionadas, quais sejam, o custo da atividade e o *quantum* passível de fiscalização.

Contudo, nesse último aspecto, ainda há que se ter uma última pergunta: como será a fiscalização? Caso esta seja apenas aferindo a quantidade de transferência, sem adentrar faticamente na exploração, não seria possível dizer que as grandezas são intimamente relacionadas, visto que a demanda pela atividade estatal seria independente do critério quantitativo do produto explorado. Haveria, assim, o mesmo custo da atividade fiscalizatória se fossem 1 ou 100 toneladas de minério, uma vez ser apenas uma constatação de informação. Portanto, responder essa indagação carece de análise casuística operacional.

Conclui-se que, para analisar se a base de cálculo é ou não conforme a ordem constitucional, há de serem aferidas as respostas para as seguintes perguntas: a fiscalização é direcionada a quê? A base de cálculo tem íntima relação com esta finalidade? Como é realizada esta fiscalização? Qualquer resposta, desconsiderando tais perguntas, é afirmação rasa e imprecisa.

5.1.3 Desproporcionalidade e confiscatoriedade

Este tópico abordará dois assuntos distintos, mas que se tangenciam conforme a temática que se propõe. Em um primeiro aspecto, temos que analisar o possível montante arrecadado pelas referidas taxas e o custo implementado pelos órgãos incumbidos da fiscalização. Isso permitirá perceber se a taxa de fiscalização de minério tem a real finalidade enunciada de fiscalização ou, ao revés, tem o escopo de arrecadação, como imposto fosse.

Em um segundo momento, cumpre vislumbrar se o valor total cobrado do contribuinte seria confiscatório ou não. Para isso, necessário é perceber a coerência em toda a cadeia produtiva e o valor possível de venda em mercados competitivos.

Em ambos os aspectos, serão analisados os casos enfrentados pelas três Ações Diretas de Inconstitucionalidade, considerando os argumentos apresentados pelas partes. Ademais, como já se demonstraram argumentos pela inconstitucionalidade das referidas taxas de fiscalização minerária, não há que se reiterá-los, sob pena de se distanciar do estudo tópico que se pretende.

5.1.3.1 Desproporcionalidade dos valores

Nas três Ações Diretas de Inconstitucionalidade trabalhadas – ADI's nº 4.785, nº 4.786 e nº 4.787 – a parte autora faz um estudo sobre a possível arrecadação da taxa de fiscalização minerária, caso esta já tivesse sido instituída em anos pretéritos, comparando tais dados aos gastos dos órgãos responsáveis pela efetiva fiscalização.

Ter-se-ia por redundante analisar as três Ações Diretas de Inconstitucionalidade, pois todas apresentam os mesmos fatores de equiparação. Desse modo, elege-se, para a análise, a ADI de nº 4.785, que visa à inconstitucionalidade da lei de Minas Gerais. Cabe o alerta que isso se repetiria em todas as ações abstratas aqui mencionadas, como se pode constatar nas petições iniciais destas.

A lei nº 19.976/11 de Minas Gerais foi alterada pela lei nº 22.257/16, modificando a estrutura orgânica do Poder Executivo estadual. Alterou-se a

denominação e a incumbência das Secretarias, anteriormente responsáveis por exercer o poder de polícia de que trata a legislação em análise. Contudo, isso não prejudica o estudo que se fará, tendo em vista que a análise corresponde a uma projeção empírica, caso já se houvesse instituído a referida taxa à época. Portanto, teríamos os valores reais dos anos analisados, comparados aos custos reais dos órgãos à época competentes, conforme se permaneceu ao tempo da instituição da taxa de fiscalização minerária.

Analisar os custos dos gastos atuais das Secretarias é impraticável, uma vez que a alteração foi realizada no presente ano. Sendo assim, de nada afeta a modificação estrutural do Poder Executivo estadual, já que a comparação ainda se faz real.

O art. 3º da Lei nº 19.976/11 de Minas Gerais estabelecia as seguintes Secretarias responsáveis pelo poder de polícia, conforme se percebe:

Art. 3º O poder de polícia de que trata o art. 1º será exercido pelos seguintes órgãos e entidades:

I – Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico – Sede –, para:

(...)

II – Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável – Semad –, Fundação Estadual do Meio Ambiente – Feam –, Instituto Estadual de Florestas – IEF – e Instituto Mineiro de Gestão das Águas – Igam –, que compõem o Sistema Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos – Sisema –, para:

(...)

III – Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior – Sectes –, para promoção do levantamento sistemático de oferta e demanda de ciência e tecnologia no Estado e difusão de informações para órgãos e entidades cujas atividades se enquadrem em sua área de competência.

Levando em consideração essas três Secretarias encarregadas do poder de polícia, o autor da referida ADI apresentou os valores de gastos no ano de 2010, conforme o apresentado pelo portal da transparência de Minas Gerais¹⁵³, sendo os seguintes:

Figura 1 – Despesa das secretarias encarregadas do poder de polícia - 2010

¹⁵³ Site assim apresentado na petição inicial da ADI: www.transparencia.mg.gov.br/consulta-avancada

Execução Orçamentária : Despesas do Estado
Período: 2010

Código	Unidade Orçamentária	Valores em Reais
		Despesa Realizada
1221	SECRETARIA DE ESTADO DE CIENCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR	34.991.461,47
1371	SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTAVEL	57.972.801,16
1461	SECRETARIA DE ESTADO DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO	65.164.757,59

Fonte: STF-Pleno. ADI nº 785

Portanto, concluímos que os valores gastos para todas as atividades das três Secretarias somam o equivalente a R\$ 158.129.020,22 (cento e cinquenta e oito milhões, cento e vinte e nove mil, vinte reais e vinte e dois centavos).

Como forma de comparar o valor arrecadado e os gastos totais, o autor da referida ADI demonstrou as toneladas arrecadadas dos minérios nos anos de 2007 a 2009 e projetou com base nos dados da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais para o ano de 2010.

Considerando que o art. 8º da Lei em análise determina que o valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído, o autor considerou o valor à época da ocorrência da extração de minério e a sua arrecadação. Ainda, comparou o valor que seria devido em 2012, ano que foi proposta a ADI nº 4.785. São estes os valores apresentados:

Figura 2- Dados minérios (MG) – período 2007-2010

Minas Gerais em tonelagem	2007 ³	2008	2009	2010 ⁴
Bauxita	3.082.464	3.320.302	2.555.152	3.905.000
Cassiterita (estanho)	109	-	202	200
Chumbo	24.519	25.286	15.890	19.650
Ferro	258.535.515	247.566.141	206.190.523	266.000.000 260.484.000
Lítio	7.991	14.141	15.085	15.000
Manganês	606.579	695.623	565.868	2.279.400
Níquel	63.760	92.974	70.872	180.000
Tântalo	120	-	106	100
Zinco	418.982	404.042	412.617	189.900
Total	262.740.039	252.118.509	209.926.315	254.150.250
UFEMG no ano ⁵	R\$1,7080	R\$1,8122	R\$2,0349	R\$1,9991
Arrecadação	R\$448.759.986,61	R\$456.889.162,01	R\$427.387.096,40	R\$508.071.764,78
UFEMG 2012 ⁶	R\$2,3291	R\$2,3291	R\$2,3291	R\$2,3291
Arrecadação	R\$611.947.824,83	R\$587.209.219,31	R\$488.706.470,27	R\$591.941.347,28

Fonte: STF Pleno. ADI nº 4.785

Podemos perceber que os valores possivelmente arrecadados são inúmeras vezes maiores do que os que foram gastos. A se ter um panorama, como apresentado, o valor gasto em 2010 para a manutenção das três Secretarias e todas as suas atividades foi de R\$ 158.129.020,22 (cento e cinquenta e oito milhões, cento e vinte e nove mil, vinte reais e vinte e dois centavos), mas seriam arrecadados (valor em expectativa) R\$ 508.071.764,78 (quinhentos e oito milhões, setenta e um mil, setecentos e sessenta e quatro reais e setenta e oito centavos). O valor arrecadado seria superior a três vezes o necessário à manutenção dos órgãos mencionados, ou, em números monetários, haveria um excedente de R\$ 349.942.744,56 (trezentos e quarenta e nove milhões, novecentos e quarenta e dois mil, setecentos e quarenta e quatro reais e cinquenta e seis centavos).

Em conclusão aos dados, o autor da ADI 4.785 entende que há desproporcionalidade entre os valores arrecadados e os valores gastos com a manutenção das três Secretarias encarregadas.

Rebatendo tal afirmação, a Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais lembrou que a projeção do autor era relacionada a um momento em que não havia ainda a atividade fiscalizatória, a qual, quando implementada, iria aumentar sobremaneira os gastos das referidas Secretarias responsáveis. Dever-se-ia, assim, levar em consideração que seria inaugurada uma nova atividade altamente custosa, somando-se ao fator que o Estado de Minas Gerais possui um dos mais extensos

territórios entre os estados-membros brasileiros e responde por significativa produção mineral do país.

O Estado de Minas Gerais, por meio de sua Advocacia-Geral, demonstrou que o autor desconsiderou os gastos relativos às atividades de apoio, como a Secretaria de Estado da Fazenda, a Polícia Ambiental, o Corpo de Bombeiros Militar, entre outros, as quais deveriam ter entrado na soma dos custos relacionados à atividade fiscalizatória.

As considerações de ambas as partes são significativas, mas, de certo modo, equivocadas. O autor realmente contextualizou um cenário inexistente de atividade fiscalizatória e apenas quantificou os valores que, em tese, seriam arrecadados. Ora, se ainda não há a referida atividade, como mencionar que o valor ultrapassaria três vezes o necessário para o seu desempenho? Ou será que o autor considerou que a nova atividade, sabidamente extensa e custosa, não ocasionaria um gasto expressivo aos cofres públicos? A pergunta aqui é meramente retórica, uma vez se estar diante de um argumento falacioso que exprime o resultado desejado através de elementos equivocados.

Não distintamente são equivocados os fundamentos da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais e da Advocacia-Geral do Estado. Ambas mencionam que a atividade ainda não havia sido implementada e que haveria outros órgãos encarregados da atividade de apoio cujos custos haveriam de ser somados. Até aqui, concordamos com as respectivas partes. Entretanto, outras conclusões demonstram a finalidade meramente arrecadatória.

A Assembleia Legislativa e a Advocacia-Geral, ambas do Estado de Minas Gerais, afirmam não haver necessidade de vinculação entre a base de cálculo da taxa e o custo da atividade estatal. A mencionar o argumento da Advocacia-Geral do Estado, segue a sua manifestação na ADI nº 4.785: “Não há, portanto, vinculação necessária entre a base de cálculo da taxa e o custo da atividade estatal, na forma da Súmula Vinculante 29/STF”¹⁵⁴.

Nesse argumento, o Estado de Minas Gerais tentou afirmar que é difícil a apuração dos custos da atividade do poder de polícia e, com isso, não há relação com a arrecadação. Adiante, afirmou que, mesmo se considerar que há necessidade da proporcionalidade entre os custos da atividade e o valor arrecadado, a TFRM

¹⁵⁴ ADI nº 4.785, petição de número 25, p. 29.

mineira adotou a equivalência, uma vez que o custo estimado pelo Estado de Minas Gerais seria de R\$ 450.000.000,00 (quatrocentos e cinquenta milhões de reais), valor este próximo ao arrecadado, não havendo, assim, qualquer desproporcionalidade.

Primeiramente, há de se rebater fortemente a afirmação de que não há necessidade de equivalência entre os custos da atividade do poder de polícia e o valor arrecadado. Até o presente momento neste trabalho, já se afirmou inúmeras vezes que a taxa é espécie tributária contraprestacional, ou seja, somente devida no caso de desempenho de atividade estatal ao contribuinte especificamente identificado e, ainda, que o valor seja relacionado ao custo operacional. Se nos distanciarmos dessa certeza, não estaríamos a tratar de taxa, mas sim de imposto, tributo este de viés solidário, de arrecadação desvinculada de qualquer atividade estatal, com escopo de manutenção dos gastos gerais do Estado e de implemento de políticas públicas.

Portanto, neste primeiro ponto de análise, fica evidente que o Estado de Minas Gerais entende que a taxa não tem vinculação com a atividade, podendo arrecadar mais do que o necessário aos seus custos. Sendo assim, o respectivo ente regional entende que a taxa pode fazer o papel de imposto. Este é o fato que afirmamos reiteradamente neste estudo.

Em sequência, há a afirmação de que, mesmo entendendo pela desnecessidade de vinculação gasto/custo, os valores arrecadados são próximos ao projetado custo estimado da atividade pelo Estado de Minas Gerais. Ora, caso isso fosse verdade – não a estimativa, mas a realidade – os valores eleitos a título de TRFM são corretos. Contudo, aqui devemos retornar ao argumento defendido pelo autor da ADI em um aspecto.

O proponente da ação direta demonstrou, com dados do próprio portal da transparência do Estado de Minas Gerais, que o custo das três secretarias encarregadas da atividade fiscalizatória, somam pouco mais de R\$ 158.000.000,00 (cento e cinquenta e oito milhões) no ano de 2010. Mas, caso projetado o valor devido a título de TRFM no mesmo ano de 2010, o valor seria superior a R\$ 508.000.000,00 (quinhentos e oito milhões de reais).

Tal dado já foi rechaçado aqui quanto à argumentação do autor, em que haveria desproporcionalidade, visto que a atividade não teria se iniciado.

Contudo, a referida constatação pode ser aproveitada em outro ângulo de

análise. É de extrema dúvida entender que as três Secretarias, até o presente momento, conjuntamente, realizando todas as suas atividades organizacionais, as quais são inúmeras, teriam um gasto equivalente a pouco mais de 30% (trinta por cento) do estimado pelo Estado de Minas Gerais do custo da fiscalização.

Sabidamente o custo de uma atividade fiscalizatória, em um estado-membro responsável por quase metade da extração nacional e com grande extensão territorial, será alto. Contudo, reitero, é de indispensável dúvida que apenas uma atividade, dentre inúmeras outras, será responsável por somar um custo quase três vezes maior do que o atualmente realizado por esses órgãos, mesmo se considerando os custos das atividades de apoio.

Devemos, neste aspecto, lembrar que a necessidade da equivalência da arrecadação com os custos implementados diz respeito à atividade em si e não a todas as atividades das Secretarias responsáveis pela ação do poder de polícia em tela. Não seria possível apenas argumentar sobre a possibilidade de que o Estado de Minas Gerais pretendesse financiar tais órgãos, com todas as suas distintas atividades, com a receita de uma única atividade fiscalizatória. Seria, mais uma vez, distanciar-se da necessidade de equivalência custo/arrecadação das taxas.

Apenas para exemplificar os gastos, levando em consideração o exercício de 2013, quando já instituída a cobrança da TFRM, as três Secretarias gastaram, na totalidade de suas atividades, os seguintes valores¹⁵⁵:

Tabela 1 – Despesa das secretarias encarregadas do poder de polícia - 2013

Secretaria	Valores pagos em R\$ (reais)
Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	35.796.407,86
Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável	85.929.362,48
Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico	93.891.474,41
TOTAL	215.617.244,75

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados do Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais

¹⁵⁵ Conforme dados do Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais < <http://www.transparencia.mg.gov.br/despesa-estado/despesa/despesa-orgaos/2013/>>

Conforme se vê na tabela supramencionada, as três Secretarias responsáveis pelo poder de polícia relacionado à TFRM, conjuntamente, gastaram R\$ 215.617.244,75 (duzentos e quinze milhões, seiscentos e dezessete mil, duzentos e quarenta e quatro reais e setenta e cinco centavos). Esse valor foi o gasto em todas as suas atividades, não somente no exercício relacionados ao poder de polícia.

Portanto, fica evidente que o valor previsto pelo Estado de Minas Gerais é muito superior ao realmente gasto para o desempenho das referidas atividades.

É de notória constatação que o valor arrecadado a título de TFRM é desproporcional ao custo da operação no Estado de Minas Gerais. Mas, como reiterado no início deste tópico, esse cenário é o comum em todas as taxas de fiscalização minerária dos demais estados-membros aqui em estudo.

5.1.3.2 Confiscatoriedade

Fato comum é argumentar a ocorrência da confiscatoriedade quando há intuito arrecadatório desvinculado nas taxas. O próprio Supremo Tribunal Federal já se comportou dessa forma em alguns julgados, como a exemplo da ADI nº 2.551¹⁵⁶. Já se trouxeram algumas ponderações, mais destacadamente nos itens 2.8 e 3.2.4, de que a deturpação das taxas e o efeito confiscatório não se confundem, mas podem ser causa e consequência, respectivamente.

Alegar que a ocorrência da finalidade arrecadatória desvinculada do suporte fático que condiz com as taxas se traduz em confiscatoriedade é análise um tanto rasa. Primeiro, tal vedação constitucional não traz delimitações precisas, sendo sempre constatada a sua ocorrência sob o caso concreto, não havendo limite abstratamente previsto¹⁵⁷.

¹⁵⁶ STF – Pleno. ADI nº 2.551. rel. Min. Celso de Mello.

¹⁵⁷ Sobre a necessária análise fática do efeito confiscatório do tributo, STF – 2ª Turma. ARE 831.377 AGR/MG. rel. Min. Celso de Mello. j. 16/12/14. DJe. 05/02/15: recurso extraordinário com agravo (lei nº 12.322/2010) – pretendida violação ao preceito inscrito no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal – caráter alegadamente confiscatório da multa tributária cominada em lei – considerações em torno da vedação constitucional do tributo confiscatório – indeterminação conceitual, no plano da constituição da república, da noção de efeito confiscatório – doutrina – necessária indagação, em cada caso ocorrente, de elementos fáticos essenciais à constatação do caráter de confisco da obrigação tributária – imprescindibilidade de reexame de índole fático-probatória – incidência da súmula 279/STF – inviabilidade de referida análise em sede recursal extraordinária – agravo improvido.

O efeito confiscatório pode ser visualizado, basicamente, de dois ângulos cumulativos. O primeiro é a exação tributária vinculada ao exagero, ou seja, àquela exação que, por si só, retira a propriedade ou inviabiliza a atividade relacionada com o fato gerador. Temos como exemplo um IPTU com alíquota de 100%, o qual, por si só, retiraria a propriedade territorial urbana. Entretanto, fica mais complexa a análise quando o mesmo tributo é empregado em sucessivas ocorrências, como o IPTU, anual que é, em alíquotas menores, mas que, se somadas a um curto/médio espaço de tempo, retiram a propriedade. A seguir o exemplo acima, a alíquota de 10% poderia ser confiscatória, uma vez que, em torno de 10 anos (a considerar valorização, inflação etc), teria a equivalência da arrecadação do imposto com o valor do bem. Mas, como dito, a alargar o espaço temporal, a dúvida sobre a ocorrência do confisco se concretiza.

Não se pode entender que o percentual da alíquota é confiscatório, se não se levar em consideração o tributo em análise. Pode haver alíquotas que superem os 100%, fato comum no IPI dos cigarros, vez que o imposto incide economicamente no valor final do produto, repercutindo ao consumidor final, que decide por comprar o bem ou não. O limite, nessas espécies tributárias, dá-se na inviabilidade da atividade, ou seja, quando a decisão do consumidor (ou da maioria dos consumidores) é pela não compra, não permitindo que a atividade empresarial se mantenha.

O segundo ângulo de análise não é distinto do primeiro, devendo se somar os elementos. Neste, devemos perceber toda a carga tributária que incide sobre determinado bem ou atividade, seu aspecto temporal, natureza tributária e peculiaridades do objeto ao qual incide.

Um tributo sobre a propriedade de apenas 2% não teria o efeito confiscatório. Mas, ao se perceberem outros tributos que, somados, levam a uma exação de 100%, temos o nítido efeito confiscatório. Logo, a análise individual de cada tributo se faz imprescindível, mas não suficiente, devendo ser analisada toda carga tributária incidente, visto que assim ocorre no mundo dos fatos.

Todavia, a análise não pode ser tão somente dessa etapa. Devemos perceber qual a atividade compreendida e os detalhes do objeto relacionado. A exemplificar com o capítulo em que estamos inseridos, podemos trazer o minério como *commodity*. À atividade exploratória está inserida uma alta carga tributária de diversos aspectos, sejam tributos incidentes na própria atividade, no bem explorado

ou, ainda, no explorador, o qual deve contabilizar como custo a sua carga tributária pessoal (ex: imposto de renda).

Como se não bastasse, tem-se o pagamento dos *royalties* e o limite de repercussão financeira à venda do objeto, uma vez que, por ser *commodity*, tem seu preço de venda pautado internacionalmente, não havendo efeito positivo uma tributação nacional protetiva para importação, já que o bem é direcionado, sobremaneira, à exportação. No presente caso, temos um limite de repercussão no preço final de venda muito baixo, uma vez relacionado ao mercado externo, mas uma carga tributária e demais custos de consideráveis valores, os quais, somados, podem inviabilizar a atividade.

A análise da confiscatoriedade deve se dar, minimamente, sob essas duas perspectivas que se somam. Não se deve compreender, todavia, como decorrência lógica e necessária, a ocorrência da confiscatoriedade, quando as taxas são utilizadas com o intuito arrecadatório. As taxas, nesse aspecto, já seriam inconstitucionais por desrespeito à estrutura constitucional que lhes presta existência, podendo ou não, ainda, se somar a inconstitucionalidade pelo efeito de confisco, no caso de privar a propriedade do bem ou inviabilizar a atividade econômica.

Logo, dizer que a taxa que aqui se estuda é confiscatória só seria possível de se vislumbrar pela inviabilidade prática da atividade. Para tanto, analisaram-se as abordagens possíveis no item 2.8, ao perceber a competição fiscal vertical.

Portanto, analisar a estrutura com apego a seus detalhes e limites é imprescindível para não se confundirem institutos díspares que, eventualmente, podem se relacionar.

5.1.4 Compensação com a taxa ambiental: um estudo sobre a lei mineira

Um fato inusitado encontrado na Lei nº 19.976 do Estado de Minas Gerais diz respeito à possibilidade de compensação entre taxas distintas. Conforme art. 9º-A, *in verbis*:

Art. 9º-A: Os contribuintes da TFRM que também sejam contribuintes da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais - TFAMG -, instituída pela Lei nº 14.940, de 29 de dezembro de 2003, poderão deduzir os valores pagos a título de TFAMG do valor a ser recolhido da TFRM, na forma, nos prazos e nas condições previstos em regulamento.

Conforme a lei mineira, é possível o contribuinte da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais – TFAMG – deduzir os valores pagos a esse título no pagamento da Taxa de Fiscalização de Recursos Minerários – TFRM.

À primeira vista, pode-se estranhar o tratamento compensatório entre taxas de atuação distintas. Contudo, se analisarmos as atuações específicas de cada uma, fica patente que não se trata de ações fiscalizatórias tão díspares assim.

A TFAMG foi instituída pela Lei nº 14.940/03, elegendo o fato gerador o “exercício regular do poder de polícia conferido à FEAM e ao IEF para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”, conforme art. 6º. Logo, as empresas mineradoras estão sujeitas ao pagamento da referida taxa.

Mas a questão que deve ser posta é quanto ao motivo dessa compensação. Entendo ser para evitar o *bis in idem*. Ora, as duas taxas elegem como uma das suas atividades a proteção ao meio ambiente. Sendo assim, haveria duas atividades idênticas, realizadas sob o mesmo fundo constitucional, pelo mesmo ente federativo, o que acarretaria, sem dúvida alguma, *bis in idem* na exação tributária.

Para tanto, o legislador mineiro determinou que o contribuinte sujeito ao pagamento da TFAMG pudesse compensar tal valor na TFRM, uma vez que a primeira diz respeito a somente uma atividade encontrada, entre as demais, daquela. Logo, a TFAMG é relacionada a uma atividade compreendida dentre as diversas fiscalizações da TFRM.

Nesse aspecto, entendo que o legislador mineiro foi correto na consequência, mas incorreto na precedência. O acerto na compensação diz respeito à consequência da criação de duas taxas que têm como pano de fundo o mesmo atuar fiscalizatório, demonstrando que o contribuinte deverá pagar o equivalente a só uma atuação fiscal. Desse modo, o contribuinte, apesar de sujeito as duas taxas

– contribuinte, assim, de duas taxas distintas –, terá como encargo financeiro o valor apenas de uma atuação do poder de polícia.

Todavia, há incorreção no precedente na própria criação de finalidades idênticas sujeitas às duas taxas distintas. Isso pode parecer exagero de crítica, mas não o é. Ao criar duas taxas com a mesma finalidade – ao menos parcela idêntica da TFRM, uma vez que esta tem mais atuações – o legislador pecou pela repetição desnecessária. Isso leva a algumas consequências infelizes. A primeira é sobrecarregar o contribuinte com suas responsabilidades tributárias acessórias, vez que haverá de ter demonstrativo contábil de ambas as atuações fiscais, distinções entre cada atuação e, ainda, demonstrar o *quantum* a compensar.

Em decorrência, o Fisco terá um acréscimo nas suas funções, visto que deverá observar se as compensações foram corretas, se há alguma sonegação etc. Ainda, se não bastasse, há mais uma regra tributária, dentre tantas outras já existentes. Logo, a redundância legislativa gera acréscimo de gastos por parte do contribuinte e do Fisco, sendo uma gestão ineficiente.

Se considerarmos que as taxas devem remunerar o custo da atividade fiscal, ficará o contribuinte sujeito a uma taxa mais alta do que poderia sê-lo, em função da compensação. Assim será, tendo em vista, como já dito, que o Fisco irá atuar dependendo de maior pessoal ou, ao menos, de maior custo operacional em geral, o qual será considerado no cálculo da taxa devida a título de TFRM, uma vez ser esta a que demonstrará excedente na compensação.

Há ainda outro ponto a ser considerado. Já se trabalhou sobre a distinção que deve ser feita na interpretação do art. 23, em seus incisos VI e XI, da CRFB. Entendemos que os entes federativos das três esferas podem legislar e atuar em prol da proteção do meio ambiente, fato este que, em consequência, poderá gerar a cobrança da taxa respectiva. Distintamente, entendemos que a fiscalização derivada do poder de polícia em relação à pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais é somente possível pela União.

Há de se reiterar o entendimento de que a TFRM é inconstitucional na sua parcela relacionada à fiscalização dos minerais e, ainda, desnecessária no aspecto relacionado à proteção ambiental.

5.1.5 Critério de isenção territorial: um estudo sobre a lei mineira já revogada

Apesar de o dispositivo que aqui será tratado já ter sido revogado, entendo por bem trazer um estudo casuístico, como forma de analisar o que fora posto e o que poderá, ainda, ser colocado em concreto em legislações futuras.

Furtar a enfrentar essa temática em um estudo de casos é ser inocente dentro de uma realidade fiscal preocupante que nos assola há décadas. Apesar da revogação do dispositivo, é improvável que a matéria seja extirpada de nossos futuros debates acadêmicos e jurisprudenciais. Como já se percebeu, as pseudotaxas não são inovações, estando na “ordem do dia” há décadas. Assim, como pergunta retórica e sem respostas, o que nos levaria a crer que mais essa inconstitucionalidade não será mais vista?

O art. 7º, I¹⁵⁸, da Lei de Minas Gerais nº 19.976/11, trazia, em seu corpo, a isenção da TFRM nos casos em que os recursos minerários fossem destinados à industrialização no Estado de Minas Gerais, salvo nos casos em que fossem destinados a acondicionamento, beneficiamento ou pelotização, sintetização ou processos similares.

Tendo em vista as inconstitucionalidades que aqui serão apontadas, o Estado de Minas Gerais revogou tal dispositivo por meio da Lei nº 20.414/12.

A flagrante inconstitucionalidade, mais evidente por certo, é a afronta ao art. 152 da Constituição da República¹⁵⁹, que veda a diferenciação tributária em razão da procedência ou destino. Ora, ao criar uma isenção das taxas no caso de os recursos minerários serem destinados à industrialização no próprio estado, temos a patente distinção de tributação com base na destinação dos recursos. Caso a mineradora destinasse seus produtos a uma empresa de outro estado da federação, estaria, assim, obrigada ao pagamento da TFRM. Entretanto, caso optasse por vender para uma indústria mineira, nada pagaria a título desse referido tributo.

A norma constitucional em tela tem como finalidade a limitação constitucional ao poder de tributar, visando à unidade política do país, possibilitando as liberdades de ir e vir e de comércio. Em um Estado Federal, impróprio se faz possibilitar

¹⁵⁸ Art. 7º São isentos do pagamento da TFRM:

I - os recursos minerários destinados à industrialização no Estado, salvo quando destinados a acondicionamento, beneficiamento ou pelotização, sinterização ou processos similares

¹⁵⁹ Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

distinções imotivadas, ou seja, distanciadas ao escopo principiológico da igualdade material, para a redução ou majoração de tributos em face de onde veio ou para onde vai determinado produto.

Certo é que temos normas constitucionais que permitem a distinção da tributação com base territorial, como o exemplo da Zona Franca de Manaus ou a possibilidade de isenções em Convênio de ICMS. Todavia, tais aspectos se distanciam do que enfrentamos agora.

Em um primeiro ponto, as possibilidades constitucionais, apesar de utilizarem critério locacional, utilizam como precedente o nascedouro da obrigação tributária, ou seja, a industrialização naquelas regiões será isenta, independentemente de onde veio a matéria prima e para onde vai o produto final. Não há, assim, distinções relacionadas à procedência ou ao destino do produto. Distintamente, na lei mineira, a isenção era posterior ao fato que ocasionaria a obrigação tributária, uma vez que a hipótese de incidência já teria ocorrido na prática (concretizado o fato gerador *in concreto*), mas que, por uma consequência de destino do produto para a industrialização, poderia ser isenta tal obrigação.

Nesse ponto há dificuldade de enxergar uma verdadeira isenção, visto que, para esta ocorrer, deve haver uma lei que avalia precedentemente o motivo da limitação da tributação. No presente caso, a ocorrência isentiva pode ser dada após a concretização do fato gerador, já que a definição da destinação da mercadoria para o mercado industrial mineiro pode ser posterior ao fato de fiscalização que determina a referida taxa. Desse modo, haveria a fiscalização com a ocorrência do fato gerador, mas, após a destinação da mercadoria para o mercado mineiro, haveria a ocorrência de isenção. Portanto, teríamos a possibilidade de nascer uma obrigação tributária e, após a decisão de destino do produto, ser esta obrigação “morta” pela isenção.

Em um segundo ponto de análise da inconstitucionalidade, percebe-se que a possibilidade de isenção nos moldes que aqui se trata desnatura a própria essência que se afirma – a qual já se refutou – do motivo estruturante.

As taxas são tributos contraprestativos por excelência, ou seja, são vinculados na origem (serviços ou poder de polícia), com arrecadação limitada ao montante necessário à atuação do Poder Público. Dessa forma, no caso da isenção do falecido art. 7º, I da Lei 19.976/11 de Minas Gerais, estaria (em tese) o estado

efetuando a fiscalização, ocasionando um gasto público que não seria devido pelo potencial contribuinte.

Além disso, caso Minas Gerais contabilizasse o valor total de gasto com a atuação fiscalizadora e cobrasse na totalidade dos fiscalizados, ter-se-ia uma extrapolação de exação. Ora, a taxa é espécie tributária causal, ou seja, o valor a ser arrecadado deve ser diretamente proporcional ao gasto ocasionado. Caso o Estado de Minas Gerais contabilizasse o valor total e repartisse com os contribuintes, estaria impondo-lhes o valor equivalente das fiscalizações realizadas e não cobradas, por conta da isenção. Estaria, assim, atribuindo responsabilidade fiscal extremada aos contribuintes.

Poder-se-ia entender pela função extrafiscal das taxas, afirmação esta que julgo imprópria. A taxa é espécie tributária que, como já visto, guarda estreita vinculação entre o custo da atividade fiscalizatória e o valor a ser cobrado aos contribuintes. Tanto é assim, que as taxas são classificadas como tributos causais ou contraprestacionais. Há na doutrina quem entenda pela possibilidade da ocorrência da extrafiscalidade nas taxas¹⁶⁰, sendo esta possível quando a graduação dos valores seja conexa com o volume e o custo da atividade de poder de polícia. Entretanto, entendo que a extrafiscalidade das taxas somente seria possível no elemento negativo de sua ocorrência, ou seja, em critério de isenção ou diminuição dos valores em relação às situações pessoais do contribuinte (e.g. a isenção das taxas judiciárias aos beneficiários da assistência judiciária gratuita).

No presente caso, todavia, não há critério pessoal do contribuinte que leve à possibilidade da ocorrência extrafiscal, mas sim critério de destino do produto, elemento distanciado da possibilidade extrafiscal das taxas, visto que não há elemento negativo da espécie tributária em proteção ao contribuinte. A amplitude da utilização da taxa como tributo extrafiscal é diminuta, por guardar relação necessária aos custos da atividade fiscalizatória, diferentemente do que ocorre com os impostos, tributo este que guarda alta carga possível de extrafiscalidade.

Em conclusão ao que se abordou, tem-se mais uma comprovação de que de taxa não se trata. Além de todos os argumentos já trazidos, os quais não merecem

¹⁶⁰ DOMINGUES, José Marcos de Oliveira. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 318: “não é que a taxa não admita qualquer graduação por circunstâncias extrafiscais ou subjetivas do contribuinte; ela o admitirá, sim, desde que tais circunstâncias sejam conexas ao dimensionamento do volume, e, a fortiori, do custo do serviço público de polícia”.

ser rememorados, temos mais um, ou seja, a tratativa pelo próprio Fisco de uma taxa como se imposto fosse.

Minas Gerais possibilitou a isenção de uma taxa, posteriormente a uma ocorrência da fiscalização, no caso da destinação de produto, com o fito de motivação da industrialização mineira. Utilização de tributo com efeito de indução ou retração é possível, como muito comum o é, mas não por taxas. Os impostos são a espécie tributária própria para tanto, uma vez serem contributivos, não vinculados e, em destaque, estruturalmente detentores de extrafiscalidade.

Alerta-se, ainda, mesmo que fosse realizada uma situação hipotética à trazida, mas com a utilização de imposto, este também seria inconstitucional, pelo fato de ser contrário ao art. 152 da CR/88. O que chama atenção é, apenas, ser mais um elemento próprio de imposto ser aplicado à TFRM, a qual de tudo é, menos taxa.

5.1.6 Uma possível interpretação das taxas minerárias

Após intelecção sobre a TFRM, propõe-se, tão somente neste presente tópico, uma abordagem mais teórica sobre o assunto, conforme nossas premissas metodológicas.

Verificar-se-á que a conclusão, independentemente da forma de sua análise, chegará ao mesmo termo. Sendo assim, a demonstração desta proposta é para distanciar as dúvidas que ainda poderiam recair sobre os casos concretos analisados. Passemos à abordagem.

Voltando ao que tratamos anteriormente, a linguagem é o meio de intelecção entre partes a que simboliza (signos) uma ideia abstrata a que se pretende passar, conforme tratado no tópico 4.1. Tendo pelo todo discutido quanto à linguagem, podemos analisar o art. 23, XI da Constituição da República de 1988, que assim se preceitua:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

Conforme o *caput* do supracitado dispositivo constitucional, quando se utiliza o termo “competência comum”, se está a tratar de competência administrativa, na linguagem científica específica do Direito, podendo-se entender como o poder atuar em dada situação, no exercício das atividades típicas do poder administrativo, sendo certo que todos os entes federativos podem fazê-lo na mesma dada situação.

Já, conforme o inciso XI, a situação de conteúdo possível de atuação dos entes federativos é “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios”. Nessa especificidade de atribuição do referido poder de competência administrativa, há a identificação de vários termos linguísticos específicos da ciência do Direito, os quais merecem ser analisados *cum grano salis*.

Atribuído o poder de registrar, acompanhar e fiscalizar, estará, em princípio, atribuindo a possibilidade de realizar um controle operacional de identificação (registrar); exercer, no dia-a-dia, a observância do que se passa em relação às concessões (acompanhar) e, por fim, ter um atuar de observação acrescido de imposições para a concretude desse acompanhamento (fiscalizar).

Em sequência, as atuações de registrar, acompanhar e fiscalizar são voltadas às concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios. Sendo assim, pode-se entender como concessão, nos dizeres de Dimitri Dimoulis¹⁶¹, “contrato administrativo por que se opera a transferência da execução de determinado serviço público àquele que oferecer a melhor proposta na respectiva licitação para que o faça em nome próprio, assumindo a sua responsabilidade na prestação”.

Nesse ponto, há de ressaltar que, mesmo utilizando-se de uma definição científica do termo, há de se complementá-lo na situação em análise. A concessão que se refere o inciso XI do art. 23 da Constituição da República, não é uma concessão para a realização de um serviço público, mas sim a possibilidade de exploração de recursos hídricos e minerais que são, além de bens da União (art. 20,

¹⁶¹ DIMOULIS, Dimitri. **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269.

I, V, VI, VIII, IX, CF/88), atividades de exploração sujeitas ao monopólio (ou privilégio, como prefere alguns), conforme arts. 176 e 177, I a V, da CF/88.

A concessão que se retrata no art. 23, XI, CF/88, é a voltada para a pesquisa e para a exploração de recursos de titularidade da União, complementando o significado que deve ser extraído do resto do dispositivo ora em comento.

Tornando de aplicação concreta o debate do tópico 4.1, podemos identificar a norma do art. 23, XI, Constituição Federal de 1988.

Concluiu-se, no tópico relatado, que o enunciado normativo é apenas um termo que se relaciona a um conceito abstrato (normativo), sendo a norma jurídica o produto da interpretação desse – enunciado(s). Levando em consideração a situação fática e sistemática do ordenamento, temos que a norma jurídica é mais do que a simples tradução isolada dos termos linguísticos empregados.

Como já se sabe, alguns entes subnacionais instituíram taxas em decorrência do poder de polícia pressupostamente atribuído a eles pelo art. 23, XI da Carta Constitucional. Contudo, será realmente que há poder de polícia no referido dispositivo? Será, ainda, que há possíveis fiscalizados? Por fim, será que o *telos* da norma constitucional era atribuição de poder fiscalizatório das concessões a estes entes federativos?

Conforme trabalhado preliminarmente, o art. 23, XI da Constituição da República visa ao registro, ao acompanhamento e à fiscalização das concessões de direitos e exploração de recursos hídricos e minerais no território do ente subnacional. Porém, cabe, neste momento, entender a qual objeto se refere o dispositivo.

Quando se fala em concessões de exploração de recursos hídricos e minerais, devem-se trabalhar dois pontos antecipadamente, sendo o primeiro a identificação da titularidade dos bens objetos de concessão e qual tipo de concessão está a se abordar.

No tópico 4.3, concluiu-se que os bens referidos no art. 23, XI, CF/88, são de titularidade da União, tão somente. Ademais, a concessão que poderá ser realizada – por ser uma opção da União – é a referente à exploração dos bens da União em regime de monopólio, o qual não há de se confundir entre titularidade do bem e resultado do produto de exploração.

Dessa feita, caberá à União decidir se explorará direta ou indiretamente tais recursos. Se a opção for a segunda – indiretamente – caberá a concessão para

particular fazê-lo, mediante contraprestação. Nesse aspecto, cabe uma observação importante: a exploração realizada pelo particular lhe dá direito ao produto da exploração, mas não ao bem explorado, não havendo que se confundirem ambos os institutos, como já apontado pelo Supremo Tribunal Federal, pela relatoria do Min. Eros Grau, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.273¹⁶².

Portanto, fica evidente que a propriedade dos bens apontados no art. 23, XI, CF/88, é de titularidade da União. Ainda, que a exploração ocorrerá conforme a vontade da União – seja direta ou indiretamente –, e não pela vontade dos entes subnacionais, uma vez se tratar de regime de monopólio da União.

Uma interpretação isolada do dispositivo constitucional ora em comento poderia trazer uma conclusão equivocada, visto que atribuiria poderes aos entes subnacionais que não foram concedidos pela Constituição da República. Quando se trata de registro, acompanhamento e fiscalização das referidas concessões, não se está a permitir ingerências de procedimentos ou subordinação das atividades exploratórias às determinações desses entes subnacionais, pois, se assim não fosse, estaria indo de encontro ao que predispôs à União a fazê-lo, sendo esta a titular dos bens e da atividade exploratória privilegiada.

Portanto, fica a questão: a que se motiva o enunciado normativo do art. 23, XI, CF/88?

A norma jurídica não se limita a um enunciado normativo, um enunciado textual. A norma jurídica é mais, é um conceito abstrato carecido de interpretação para sua concretude no mundo fático. Dessa feita, a interpretação é instrumento hábil à identificação do conceito, este explanado *prima facie* no enunciado normativo.

Quando falamos em conceito, não podemos tratar de algo unívoco, ou seja, de possibilidade certa de identificação de um único real significado da norma, que pode ser de processo hermenêutico mais fácil ou dificultoso. Todavia, tratar a interpretação e o seu resultado como algo a ser possível de identificação pura e perfeita é tratar a identificação da norma como algo exato, o que é inapropriado.

No estudo da ciência da interpretação, há diversas identificações de possíveis métodos hermenêuticos, cada qual com seu ponto de partida, limites e preconcepções. Contudo, entender que há método hermenêutico perfeito e eficaz é

¹⁶² STF – Pleno. ADI nº 3.273. rel. Min. Carlos Britto. j. 16/03/05. DJ 02/03/07

ser ingênuo, é olhar, ao menos, a questão de possíveis duas formas: i) a interpretação como pressuposto de validade do resultado pretendido pelo intérprete da norma em análise; ou ii) se contentar com o resultado do significado da norma carecido de segurança, de resultado não colidente com outras possíveis questões que, na visão deste intérprete, podem até ser importantes, mas no embate com o método empregado, perdem a sua importância.

Desse modo, a primeira visão se traduziria em uma justificativa imprópria da norma, uma utilização parcial do processo hermenêutico, que busca a validação de uma situação fática injusta. Já a segunda seria consubstanciada na utilização da interpretação de forma superficial e, além do mais, utilizaria um processo hermenêutico como uma “norma” de maior eficácia, mesmo que em comparação às demais normas.

Esse segundo problema, em minha visão, traduz um contrassenso. Primeiramente, entender que determinado processo hermenêutico deve ser seguido de forma imperiosa é traduzi-lo como uma norma jurídica de interpretação suprema, em que sempre deverá ser aplicada e nunca entra em colisão com outras normas. Contudo, ela própria não se justifica, primeiramente, por ser norma, é abstrata, carecida de interpretação. Daí, qual processo hermenêutico utilizar para a identificação deste método hermenêutico superior? Se houver resposta, este não seria superior ao que se tenta justificar? Além, caso a identificação do processo hermenêutico preferido não advenha de um enunciado normativo, ele seria construído dentro uma interpretação sistemática ou conforme o sistema constitucional/legal existente, daí este não poderia ser dado como o método interpretativo superior, uma vez ser o próprio justificante?

Qualquer argumentação passível de resposta para firmar a existência de um método hermenêutico superior é paradoxal.

Logo, afastando a possibilidade de um determinado método hermenêutico como principal, devendo ser utilizadas todas as formas de interpretação necessárias para a identificação do conteúdo da norma abstratamente considerada. Tomando-se esse posicionamento, todavia, estamos sujeitos a outro problema, qual seja, a possibilidade de identificação de sentidos distintos da norma por cada intérprete.

Quando se trabalham conceitos jurídicos, tendentes, em maioria, a serem conceitos indeterminados, conforme Karl Engisch¹⁶³, permitimos que sejam encontrados diversos sentidos para uma determinada norma aplicada a um determinado fato. Ademais, tais sentidos distintos podem ser conflitantes entre si, o que não impede de serem retos perante o Direito. Sendo assim, temos que, no processo hermenêutico escolhido, identificar a finalidade precípua da norma em estudo.

Nos tópicos 4.3 e 4.4, chegou-se à conclusão de que a finalidade do art. 23, XI, CR/88, está relacionada ao art. 20, §1º, CR/88, ou seja, de que os entes subnacionais não podem exercer o poder de polícia, pois lhes falta competência plena (legislativa e administrativa) para tanto. Para não ser repetitivo sobre os argumentos, remete-se aos referidos tópicos.

A questão que se faz presente neste ponto é identificar o porquê de se extraírem normas distintas do mesmo enunciado normativo.

Até este momento do trabalho, percebeu-se que há distinção nos arts. 23, XI e 20, §1º, ambos do texto constitucional. Portanto, conclui-se que o enunciado normativo é carecido de normatividade, ficando esta à responsabilidade do intérprete. Conforme Friedrich Müller¹⁶⁴:

O texto da norma não “contém” a normatividade e a sua estrutura material concreta. Ele dirige e limita as possibilidades legítimas e legais da concretização materialmente determinada do direito no âmbito do seu quadro. Conceitos jurídicos em textos de normas não possuem “significado”, enunciados não possuem “sentido” segundo a concepção de um dado orientador acabado [eines abgeschlossenen Vorgegebenen]. Muito pelo contrário, o olhar se dirige ao trabalho *concretizador ativo* do “destinatário” e com isso à *distribuição funcional dos papéis* que, graças à ordem [Anordnung] jurídico-positiva do ordenamento jurídico e constitucional, foi instituída para a tarefa da concretização da constituição e do direito.

Contudo, pode ficar ainda a indagação do motivo pelo qual o resultado interpretativo deste trabalho leva a duas normas distintas extraídas do mesmo dispositivo, qual seja, de que o art. 23, XI, da Carta da República, permitir à União o exercício do poder de polícia, atribuída pela sua competência administrativa e, como

¹⁶³ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988, p.206-274.

¹⁶⁴ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. Tradução de Peter Naumann. 2.ed. São Paulo: Limonad, 2000, p. 56.

tal, a instituição de taxa e, ao revés, impossibilitar aos entes subnacionais a mesma função e consequências.

Isso se é permitido pela afirmação já realizada anteriormente: enunciado normativo e normas jurídicas não se confundem e, além disso, é possível a construção de uma norma jurídica por diversos enunciados normativos ou a extração de normas distintas de um mesmo enunciado normativo. Vamos além, é possível a junção dessas duas afirmações e a concretização de normas distintas extraídas de um mesmo enunciado normativo, mas decorrentes de interpretação sistemática e estruturante de outros enunciados normativos. Este último ponto é o que se fez no presente estudo.

Como já analisado a minúcias, o exercício de fiscalização corrente do art. 23, XI, Constituição Federal, é relacionado aos bens da União e ao monopólio titularizado pela mesma. Tendo essa informação em vista, há de se extraírem duas normas distintas.

A primeira trata da impossibilidade dos entes subnacionais de exercerem o poder de polícia e, com isso, a possibilidade de exação de taxas. Além, de que o art. 20, §1º, Carta da República, estabelecer a compensação pela utilização de bens que, apesar de serem da União, encontrem-se no território dos estados e municípios. Por fim, que a literalidade do texto constitucional do art. 23, XI, CF/88, preceitua “concessões” e não “concessionárias”, o que demonstra a finalidade da norma não ser de fiscalizar a atuação do particular, mas sim a relação entre União e particular.

A segunda, de que a União, sendo titular dos bens e do monopólio de exercício destes, pode explorar, direta ou indiretamente, a atividade. Sendo a escolha pela exploração indireta, é realizada por meio de concessão de exploração com o particular. Nesse caso, a União tem relação direta e exclusiva com o particular, sendo ela que realiza o processo licitatório (quando necessário) e concede a exploração. Ademais, não há que se confundir a compensação à União com a compensação aos entes subnacionais, apesar de ambos estarem referidos no mesmo dispositivo constitucional reiteradamente mencionado. A compensação para a União é realizada em decorrência direta da concessão de exploração aos particulares, tendo em vista ser bens daquela. Já a compensação aos entes subnacionais se dá em decorrência de tais bens da União estarem situados no território destes.

Portanto, a norma que se extrai possibilita a exação de taxas pela União, uma vez ser esta exercida em função da concessão, pela atividade da concessionária, esta como extensão de sua própria exploração. Nesse caso, portanto, vislumbramos a competência administrativa para o exercício do poder de polícia.

5.2 Estudo de caso 2: Taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás (TFPG) do Estado do Rio de Janeiro

Esta seção será dedicada ao estudo específico da taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás (TFPG) instituída pelo Estado do Rio de Janeiro pela Lei nº 7.182/15. Tal análise se faz importante, tendo em vista a sequência do que se convencionou abordar em todo este trabalho, ou seja, das taxas setoriais e a estrutura constitucional-tributária que deve ser respeitada.

Ainda, como destaque, a referida TFPG foi instituída no final do ano de 2015, começando a vigor em março de 2016, o que ocasionou uma manifestação das empresas do setor e da mídia sobre os efeitos que tal imposição tributária ocasionaria na produção de petróleo e gás, a qual já sofre severo impacto na balança comercial internacional.

Como resultado, diversas dúvidas foram impostas, como a manutenção dos empregos nas indústrias relacionadas; o valor que o combustível seria praticado no mercado interno; a possível queda de produção de petróleo e gás etc. Tais dúvidas não serão respondidas diretamente neste trabalho, uma vez que têm apego econômico e comercial, mas será possível substanciar indícios do que se verá em cada cenário possível de manutenção ou não de tal taxa.

A questão que se coloca, portanto, é tão somente jurídica, com seus efeitos expansivos na ordem econômica, social etc. Para tanto, será analisada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.480¹⁶⁵, ajuizada pela Associação Brasileira de

¹⁶⁵ STF – Pleno, ADI nº 5.480. rel. Min. Teori Zavascki.

Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás – ABEP, visando à inconstitucionalidade, por diversos motivos que serão vistos a seguir, da TFPG.

Como sistemática de análise, será utilizada a mesma estrutura do estudo de caso anterior, de modo a permitir uma comparação abstrata e concreta dos institutos estruturais que aqui se propôs. Entretanto, como forma de não ser redundante, remeteremos ao estudo anterior como estrutura básica de interpretação deste novo caso concreto, sem, no entanto, desprezar as discussões necessárias que aqui importam.

5.2.1 Objeto legislativo

O Estado do Rio de Janeiro, por meio da Lei nº 7.182/15, instituiu a taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de petróleo e gás (TFPG), como dispõe o seu art. 1º:

Art. 1º - Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás – TFPG, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente- INEA sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e produção de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal.

Destaca-se, portanto, que a referida taxa tem a base no alegado poder de polícia estabelecido no art. 23, XI, da Constituição Federal – o mesmo que fundamentou a criação das taxas minerárias outrora estudadas – mas, ao revés, visa à fiscalização ambiental. Assim, o primeiro equívoco encontrado na referida taxa tem em sua própria fundamentação constitucional.

Como já visto, o art. 23, XI, CR/88, estabelece a competência administrativa concorrente para a fiscalização das concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais nos territórios do ente federativo, mas não a fiscalização como finalidade de proteção ambiental. Esta – a proteção

ambiental – tem sua fundamentação nos incisos VI e VII¹⁶⁶ do mesmo dispositivo constitucional.

Assim, a criação de uma taxa consubstanciada no poder de polícia em que se utiliza a fundamentação constitucional equivocadamente, pode, ao menos, ocasionar disparates estruturais.

Já se comentou reiteradamente que a consequência da fiscalização nos incisos VI, VII e XI, do art. 23, CR/88, é de muito distanciada. Os incisos VI e VII permitem a fiscalização conjunta dos entes federativos, uma vez serem relacionadas à proteção ambiental em que a competência plena, ou seja, competência legislativa e administrativa se encontram em todos os entes federativos. De forma antagônica, o inciso XI não permite a fiscalização no nível de poder de polícia de todos os entes federativos, mas tão somente da União, visto que a competência plena somente lhe pertence. Sem a pretensão de rememorar o já dito, apenas podemos chegar à conclusão de que a fundamentação constitucional para a criação do objeto legislativo analisado é equivocada.

Mas, ultrapassando a indicação constitucional para analisarmos a substância do que se pretende com a novel legislação tributária, devemos identificar as atividades que a ela se pretendem. Para tanto, o art. 2º da referida lei estadual assim dispõe:

Art. 2º - O poder de polícia de que trata o artigo 1º, com ações específicas em benefício da coletividade para evitar danos ambientais irreversíveis será exercido mediante:

I - controle e avaliação das ações setoriais relativas à utilização de recursos de petróleo e gás e ao desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, transporte, distribuição de bens relativos ao petróleo e gás;

II - controle e fiscalização das autorizações, licenciamentos, permissões e concessões para pesquisa, lavra, exploração e produção de recursos de petróleo e gás;

III - controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e produção de recursos de petróleo e gás;

IV - defesa dos recursos naturais;

V - aplicação das normas de preservação, conservação, controle e desenvolvimento sustentável dos recursos naturais, entre os quais o solo e o subsolo, e zelo pela observância dessas normas, em articulação com outros órgãos;

¹⁶⁶ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;
VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

VI - identificação dos recursos naturais do Estado, mediante o mapeamento por imagens espaciais de toda a área de abrangência das atividades de petróleo e gás e seu entorno, com o objetivo de fornecer subsídios à fiscalização do setor, compatibilizando as medidas preservacionistas e conservacionistas com a exploração racional, conforme as diretrizes do desenvolvimento sustentável;

VII - realização de atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos presentes recursos naturais do Estado, não renováveis, quer seja no solo, no subsolo ou na sua plataforma continental, seja no pré-sal ou no pós-sal, consoante competência estabelecida no inciso XI do artigo 23 da Constituição Federal;

VIII - defesa do solo, das águas, da fauna, da flora, das florestas e dos recursos naturais, através da aplicação da taxa, em políticas públicas socioambientais inerentes a natureza da mesma, inclusive, mediante convênios de cooperação técnico-científico.

Parágrafo único - Os recursos advindos da presente taxa serão utilizados nas atividades explicitadas neste artigo.

Percebe-se que são diversas atividades que a lei pretende estabelecer como poder de polícia, sendo algumas ambientais e outras de finalidade distinta. Dessa forma, vale analisarmos as atividades em blocos distintos de intenções.

O inciso I, do art. 2º, da referida lei, em minha opinião, é o mais equivocado entre os demais. Nele se pretende uma atividade fiscalizatória para controle e avaliação das ações setoriais em que se utiliza de recursos de petróleo e gás, além do desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, transporte e distribuição dos referidos bens.

O dito dispositivo é eivado de diversos vícios. O primeiro e mais patente é o de não se ter qualquer atividade enquadrada na defesa do meio ambiente, como se intitula a taxa (“Fiscalização Ambiental”). O que se percebe é, apenas, o controle de atividade setorial distanciada do aspecto protetivo-ambiental. O que se tem, na realidade, é uma “fiscalização” sobre a atividade de concessão realizada pela União às exploradoras do referido bem.

Em sequência ao primeiro erro, o ente estadual pretendeu atribuir-lhe a competência que não tem, uma vez que, como já falamos, os estados não possuem a competência plena para exercer as fiscalizações ao nível de poder de polícia do art. 23, XI, CR/88. Assim sendo, a fiscalização exercida nas concessões realizadas pela União, a única competente, fere de mote a estrutura constitucional, pelos fundamentos que demonstramos no capítulo anterior.

Como último erro patente verificado, o inciso I do art. 2º da lei estadual pretende uma fiscalização genérica, sem determinabilidade da forma, conteúdo e motivo. Ora, uma taxa que se substancia na atividade ambiental, deveria, ao menos, estabelecer uma finalidade própria dessa natureza, o que não se verifica em referido dispositivo legal. Poderia ser argumentado que a taxa não se fundamenta, tão somente, no aspecto ambiental, já que sua base constitucional (art. 23, XI) demonstrada é direcionada exatamente à fiscalização de recursos minerários.

Gastaram-se diversas linhas ao argumentar sobre a impossibilidade de tal fiscalização no nível de poder de polícia ser realizada pelos estados. Mas, avançando na análise do problema posto, temos que a fiscalização, como atividade administrativa desempenhada pelo Poder Público, deve ser consubstanciada de determinada finalidade. Ora, qual finalidade fora posta? Ambiental? Mas o inciso I nada diz, fora que se fundamenta no art. 23, XI, CF. Então, seria a do art. 23, XI, CF? Mas, – independentemente do posicionamento sobre a incompetência – por quê? Qual a finalidade desta fiscalização? O que movimentará o Poder Público a fiscalizar neste espectro de atuação? Nada.

A fiscalização posta nesse inciso é a “fiscalização por fiscalizar”, sem estipular ordenação pública, limitar direitos, demonstrar atividades protetivas (lembre, nada de ambiental aqui), etc. A fiscalização não poderia ser realizada, uma vez que tem ingerências à atividade privativa da União em concessionar a exploração. Mas, mesmo que se entenda possível, não há qualquer atuação de poder de polícia nesse ponto, pois a fiscalização é mero pressuposto lógico necessário para o poder de polícia e, distintamente, não é elemento único de equivalência ou sinonímia. Desse modo, entendo que o inciso I, do art. 2º da lei do Rio de Janeiro, é inconstitucional.

Em sequência, conforme diversas atividades foram trazidas no art. 2º da legislação em estudo, os incisos II e III, mais uma vez, demonstram a finalidade fiscalizatória de ingerências na atuação da União em concessionar a exploração dos bens de sua titularidade. Não se vê, nesses dispositivos, qualquer finalidade ambiental, como se intitula a taxa, mas apenas a análise da atuação da União e seus concessionados.

O inciso VII também é eivado de alguns equívocos. O primeiro e mais claro é que atribui os recursos do petróleo aos Estados, uma vez que diz “(...) uso dos presentes recursos naturais do Estado”. Como se sabe, o petróleo é bem da União e

não dos Estados. Desse modo, os bens da União serem localizados no território dos estados não atribui a eles a titularidade.

O segundo erro é estabelecer a função de fiscalização do estado às atividades de uma autarquia federal, qual seja, a Agência Nacional do Petróleo (ANP). O estado seria responsável, por própria atribuição, de análise das atividades desempenhadas pelos concessionários da União, conforme as regras estipuladas pela ANP. Ora, tal função não cabe a ANP? Ou, ao menos, não caberia à União delegar tal função, com base no federalismo cooperativo que determina o art. 23, parágrafo único da CF/88? Nada disso foi feito.

Outra constatação diz respeito à atribuição de um território que também não é seu, que é a plataforma continental¹⁶⁷. Cumpre estabelecer que a plataforma continental não é território dos estados limítrofes, nem da União o é. A União tem a propriedade do produto explorado e a privacidade de assim fazê-lo, não possibilitando a outros Estados soberanos ali explorarem. Contudo, a possibilidade de exploração e propriedade dos bens não se confunde com a propriedade do território¹⁶⁸.

No início deste trabalho, tratamos sobre o federalismo, chegando a diversos elementos mínimos e características próprias. Como permitir que um Estado soberano lhe atribua território de que não lhe é reconhecidamente considerado na ordem internacional? Indo mais além, como um estado membro, sem soberania, mas somente autônima interna, atribui-se território que não faz parte do próprio Estado soberano que lhe pertence? Não há como responder positivamente a essas indagações, uma vez que há claro consenso internacional sobre o regime da plataforma continental, sendo considerada área de soberania do Estado costeiro, mas não território deste, visto que a soberania é limitada.

O inciso VIII traz uma aplicação dos recursos da taxa de forma equívoca. A taxa é tributo retributivo ao gasto que, no presente caso, a fiscalização do poder de polícia se viu impelida. Não há a possibilidade de superávit orçamentário a definir

¹⁶⁷ Nada diferente do já previsto no art. 194, §5º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro estabelece como competência tributária do Estado e municípios nestas respectivas áreas, conforme se vê: Art. 194 - O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 5º - A competência tributária do Estado e dos Municípios é exercida sobre a área dos respectivos territórios, incluídos nestes as projeções aérea e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva.

¹⁶⁸ O STF, por unanimidade, indeferiu a liminar na ADI-MC 2.080, a qual ataca o art. 194, §5º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Entretanto, ainda não houve julgamento da matéria. STF – Pleno. ADI-MC nº 2.080, rel. Min. Sydney Sanches. j. 06/02/02.

como finalidade a defesa dos aspectos ambientais e políticas públicas socioambientais. Assim, o gasto relacionado com a atividade fiscalizatória deve ser equivalente à arrecadação, sob pena de inconstitucionalidade.

Como tratado anteriormente, a taxa é tributo retributivo por natureza, não permitindo que sua receita ultrapasse os gastos ocasionados. Os gastos ocasionados somente podem ser derivados da atividade de fiscalização realizados com base no poder de polícia, nada mais. Caso estabelecidas políticas públicas utilizando a receita derivada da taxa, temos uma taxa desvirtuada de sua finalidade. Desse modo, como conclusão lógica, a taxa visa, também, à arrecadação financeira para o desenvolvimento, por mais digno que seja, de atividades públicas que não têm relação lógica e direta com o contribuinte. Não é possível atribuir as políticas públicas socioambientais aqui tratadas com a taxa, pois essa visa, tão somente, ao retorno financeiro dos custos da atividade fiscalizatória.

Devemos, assim, inverter a lógica posta. A fiscalização ambiental tem a pretensão de evitar a degradação ambiental. A finalidade aqui tratada é distinta, ela visa à proteção ambiental sem vinculação com a fiscalização anterior (a não ser pela arrecadação financeira). A proteção ambiental geral deve ser realizada com recursos dos impostos ou de outra receita distinta das taxas, como as indenizações pagas pelos poluidores etc. Não se pode, de outra monta, atribuir a uma taxa a finalidade de “políticas socioambientais” desvirtuadas de qualquer fiscalização, de qualquer poder de polícia.

Por fim, percebe-se o aspecto ambiental, em diversos outros incisos, mas que são eivados de generalidade que uma atuação fiscalizatória setorial, tecnicamente complexa, não permite. A fiscalização deveria, em tese, ser direcionada às atividades específicas, demonstrando motivo, forma e consequência. Nada disso foi estabelecido.

Tais análises serão mais bem exploradas nos tópicos que se seguem, sob pena de extrapolarmos a pretensão que aqui se pôs de apresentar o objeto legislativo impugnado constitucionalmente.

5.2.2 Competência legislativa

O estudo referente à competência legislativa, neste caso, deve ser um pouco distinto do caso anterior, tendo em vista que aqui há duas legitimações para o exercício da competência legislativa dos estados sobre a matéria. No caso passado, a legitimidade estaria consubstanciada somente no art. 23, XI, CR/88. Diversamente, na taxa ambiental aqui mencionada, a fundamentação constitucional da competência administrativa que se soma à competência legislativa estaria nos incisos VI e VII do mesmo dispositivo constitucional. Deve-se analisar de forma separada, uma vez que os fundamentos são deveras diversos.

Conforme fora mencionado, a Lei nº 7.182/15 do Estado do Rio de Janeiro baseia a TFPG no art. 23, XI, CF/88. Todavia, a fundamentação não se deve pender somente a esse dispositivo, tendo em vista que uma taxa de fiscalização ambiental deve ser orientada pelos incisos VI e VII do art. 23, CR/88, uma vez que a finalidade de cada norma é distinta.

Tendo em vista somente o art. 23, XI, CR/88, entendo que o Estado do Rio de Janeiro não poderia criar uma taxa de poder de polícia, por todos os fundamentos que até aqui já foram abordados. Vale, portanto, a mera menção que o exercício fiscalizatório do referido dispositivo constitucional demanda a competência plena, ou seja, a competência legislativa e a competência administrativa.

No presente caso, é sabido que os recursos de petróleo e gás são, tão somente, da União, conforme art. 176, CF/88¹⁶⁹. Ademais, a atividade exploratória é monopólio da União, conforme art. 177, I, CF/88¹⁷⁰. Ainda, a competência legislativa é privativa desse ente federal, conforme art. 22, XII, CF/88¹⁷¹. Logo, à União pertencem os bens, o monopólio de exploração e a competência legislativa privativa.

Portanto, levando em consideração tudo que já se trabalhou, foge ao Estado do Rio de Janeiro a possibilidade de fiscalização no nível de poder de polícia com a instituição de taxa, uma vez não existir qualquer permissivo constitucional e, ainda, inexistir uma lei complementar federal a possibilitar a cooperação federativa na matéria.

¹⁶⁹ Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

¹⁷⁰ Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

¹⁷¹ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia;

Assim, até aqui nada se viu de novo ao que já se analisou no estudo de caso anterior e à estrutura deste trabalho como um todo. Distintamente, no entanto, é a fundamentação da fiscalização ambiental por todos os entes federativos, sendo o que se passa a analisar.

A matéria de proteção ambiental é destinada a todos os entes federativos, seja no aspecto da competência legislativa ou competência administrativa. O art. 24, VI, CR/88,¹⁷² estabelece ser concorrente a competência da União e dos Estados para legislar sobre proteção ambiental. Já os incisos I e II do art. 30, CR/88,¹⁷³ demonstram ser competência legislativa também dos municípios a proteção ambiental, uma vez ser relacionada ao interesse local e poder complementar a legislação federal e estadual na matéria. O art. 23, incisos VI e VII, CR/88¹⁷⁴, demonstram ser da competência administrativa de todos os entes federativos a proteção do meio ambiente e a preservação das florestas, da flora e da fauna.

Tendo em vista tais dispositivos, podemos concluir que a finalidade da Constituição da República foi a proteção máxima no aspecto ambiental, atribuindo competência legislativa e administrativa a todos os entes federativos. Todavia, a atribuição da competência não se traduz em sobreposição de competências. O exercício da competência deve ser relacionado ao interesse público locacional, sendo o da União um interesse nacional, dos estados, o interesse regional e dos municípios, o interesse local. Não é possível o exercício da fiscalização sobre o interesse que não pertença à órbita federativa do referido ente, ou seja, seria o exercício de uma função carecida de competência constitucional.

Apesar do relatado, é deveras complexa a análise do interesse de cada ente federal e suas linhas de delimitação, existindo uma zona cinzenta de dúvidas. Para tanto, o constituinte estabeleceu o parágrafo único do art. 23¹⁷⁵, em que há necessidade de criação de uma lei complementar para reger o federalismo

¹⁷² Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

¹⁷³ Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - complementar a legislação federal e a estadual no que couber;

¹⁷⁴ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

¹⁷⁵ Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

cooperativo nas matérias concorrentes, tendo em vista o “equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”. Desse modo, fora criada a Lei Complementar nº 140/11, que estabelece a divisão federativa em matéria ambiental.

Como sabido o é, a exploração de petróleo e gás no Estado do Rio de Janeiro se dá, exclusivamente, em águas marítimas. A análise das competências ambientais na LC nº 140/11 deve ser realizada levando em consideração esse fator. O art. 7º, XIV, “b”¹⁷⁶, da referida lei complementar estabelece que cabe à União a atividade administrativa de licenciamento ambiental das atividades e empreendimentos localizados no mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental.

Ainda, o art. 7º, XIII¹⁷⁷, LC nº 140/11, determina que será ação administrativa da União o controle e a fiscalização das atividades de empreendimentos cuja atribuição para licenciar ou autorizar, ambientalmente, for acometida a ela. Portanto, conjugando ambos os dispositivos, temos que a competência administrativa para fiscalizar a exploração de petróleo e gás no mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental, deve-se, tão somente, à União.

Percebe-se que o Estado do Rio de Janeiro atribui-se competência que não lhe pertence. Ao estabelecer ser competente para a fiscalização ambiental nas atividades aqui traçadas, ele foi de encontro ao que determina a Lei Complementar nº 140/11, que atribui privativamente à União tal competência. Ademais, a referida lei complementar tem o escopo de dar concretude ao parágrafo único do art. 23 da Constituição da República. Assim, a legislação fluminense é inconstitucional também sob esse aspecto. Criar legislação que confronta a divisão administrativa realizada pela Lei Complementar nº 140/11 é, indiretamente, rechaçar a pretensão de um federalismo cooperativo que visa ao “equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”.

Diante de todo o estudo, percebemos que o Estado do Rio de Janeiro carece de competência legislativa e administrativa sobre a matéria, pelo fato de não poder se substanciar ao art. 23, incisos VI, VII e XI da Constituição da República de 1988.

¹⁷⁶ Art. 7º São ações administrativas da União:

XIV - promover o licenciamento ambiental de empreendimentos e atividades:

b) localizados ou desenvolvidos no mar territorial, na plataforma continental ou na zona econômica exclusiva;

¹⁷⁷ XIII - exercer o controle e fiscalizar as atividades e empreendimentos cuja atribuição para licenciar ou autorizar, ambientalmente, for cometida à União;

5.2.3 A base de cálculo da TFPG

A problemática encontrada na base de cálculo da TFPG não se distingue do relatado no caso anterior, quanto à TFRM. Aqui, a discussão se perfaz em saber se a base de cálculo eleita é própria de taxa ou de imposto.

Como percebemos da peça inaugural da ADI nº 5.480, o autor alega que a TFPG adotou base de cálculo própria de imposto, visto que mensura a capacidade contributiva do autorizado para realizar a pesquisa, lavra e exploração de recursos minerais, distanciando-se do custo da atividade estatal de polícia.

Por certo, é verificado esse cenário no caso concreto. O Estado do Rio de Janeiro elegeu como base de cálculo da TFPG o barril de petróleo ou a unidade equivalente de gás, sendo que o contribuinte deverá pagar uma UFIR¹⁷⁸, que, em 2016, representava R\$ 3,0023, aos cofres estaduais.

Como já falado anteriormente ao estudarmos a TFRM, a base de cálculo deve ter equivalência com os custos impelidos ao ente público para o exercício do poder de polícia. Assim o é, pois a taxa, tributo retributiva por natureza, deve gravar equivalência entre o motivo que guarda a fiscalização e o gasto para a sua efetivação ser realizada. Quanto ao valor arrecadado, faremos uma maior abordagem no tópico em sequência.

A pertinente questão colocada na exordial pelo autor é: qual seria a relação existente entre a produtividade do contribuinte e os custos de inspeções ambientais que pudesse justificar a eleição dessa base de cálculo típica de imposto? Nenhuma.

Distingue-se do caso anterior, em que a análise do motivo da fiscalização e modo de efetivá-la eram contraditórios, necessitando, naquele momento, de traçar possibilidade e consequências. Aqui, o motivo é patente, ou seja, fiscalização ambiental. Como relacionar o quantitativo explorado com a atuação de fiscalização ambiental?

¹⁷⁸ Art. 4º - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG corresponderá a R\$ 2,71 (dois reais e setenta e um centavo) por barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás extraído a ser recolhida, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente.

Parágrafo único - O valor da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás - TFPG, será corrigida, em 1º de janeiro de cada ano, pela variação da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIR/RJ), e, na hipótese de sua extinção, pelo índice de correção monetária adotado para a correção tributária estadual.

A responder tal questionamento, a Assembleia do Estado do Rio de Janeiro apenas afirmou ser possível a eleição da base de cálculo de taxa por meio da capacidade contributiva. Adicionalmente, o Governador do referido estado defendeu estar correta a base de cálculo, por ser relacionada diretamente à atividade fiscalizatória do ente federal, trazendo, como justificativa, a redação da lei contestada. Ora, se a lei é objeto de análise de constitucionalidade, como afirmar sua validade utilizando-se da própria redação da lei? É o mesmo que dizer: a lei é constitucional, pois ela assim diz ser.

Em sequência, o Governador afirmou, colacionando precedente do Supremo Tribunal Federal, que é possível a utilização do princípio da capacidade contributiva às taxas.

Portanto, em defesa à lei impugnada, podemos resumir o fundamento de que esta visa à capacidade contributiva. Logo, devemos analisar esse ponto de defesa.

Para tanto, segue explicação do professor Ricardo Lodi Ribeiro, o qual prestou parecer na ADI nº 5.480:

Como todos os tributos, a taxa também é informada pelo princípio da capacidade contributiva, o que se revela, porém, em um plano diverso, pelo menos em parte, do que ocorre nos impostos. Como nestes, a capacidade contributiva nas taxas serve, sob aspecto objetivo, como fundamento da tributação e como obrigatoriedade de escolha pelo legislador de uma conduta praticada pelo contribuinte que seja reveladora da sua riqueza como fato gerador.

Mesmo nos tributos vinculados, a hipótese de incidência não pode ser uma conduta desprovida de conteúdo econômico, como poluir o meio ambiente, por exemplo, conforme considerou o STF no julgamento da extinta Taxa de Fiscalização Ambiental do IBAMA (TFA), instituída pela Lei nº 9.969/2000, dentre outros motivos por ter a lei estabelecido como sujeito passivo o potencial poluidor e não uma conduta vinculada à atividade estatal específica em relação ao contribuinte.

No plano subjetivo, assim como nos impostos também, a taxa não poderá ultrapassar os limites mínimos e máximos da Capacidade Contributiva, preservando o mínimo existencial, com a isenção dos contribuintes hipossuficientes, e evitando a tributação excessiva por meio do não confisco. **Porém, como critério de graduação da taxa, e capacidade contributiva se apresenta de modo diverso do que ocorre com a personalidade dos impostos, uma vez que a sua base de cálculo deve guardar a devida referibilidade com a conduta estatal a que se vinculada o fato gerador.** Isso porque o princípio da Capacidade Contributiva estabelece que o critério de graduação dos tributos, no plano subjetivo, é definido pelo fato gerador de cada um deles. Como na taxa o fato gerador é vinculado à atividade estatal, a variação de valores a serem pagos de acordo com a capacidade contributiva não poderá ser estranha à

referibilidade, como reconheceu o STF, ao admitir, com expressa menção do relator ao princípio da Capacidade Contributiva, a variação da taxa da CVM, de acordo com o patrimônio líquido das empresas, reconhecido como critério legislativo razoável para a mensuração da atividade estatal (fiscalização das empresas de capital aberto) vinculada ao fato gerador da taxa. (grifou-se)

Tendo por base o relacionado acima, a utilização da capacidade contributiva nas taxas também é possível, mas com os seus elementos próprios a diferenciar dos impostos. Assim, a capacidade contributiva somente pode ser utilizada quando a base de cálculo guarda a devida referibilidade com a conduta do ente público. Logo, a utilização, tão somente, da capacidade contributiva como fundamento da base de cálculo das taxas viola o art. 145, 2º da CR/88.

Ocorre que a lei fluminense não se utilizou da referibilidade na base de cálculo eleita para a TFPG, uma vez que se distancia da atuação do estado em fiscalizar. Não há que se imaginar que uma fiscalização ambiental tem os gastos diretamente proporcionais em relação à extração de petróleo ou gás. Como bem apontado na inicial da ação constitucional em tela, uma empresa que tenha duas ou mais plataformas de petróleo, em área de risco de dano ambiental maior (como no pré-sal), pagará menos de TFPG do que uma empresa com apenas uma plataforma, mas que extrai uma maior quantidade de petróleo ou gás. É evidente que a primeira situação – a de duas ou mais plataformas em área de risco – tem os custos de fiscalização muito maiores do que o da segunda situação. Assim, de qual referibilidade está a se tratar?

Sabe-se que a atuação de exploração de petróleo e gás é diversificada, ou seja, há grande disparidade entre plataformas de extração, seja no quantitativo, seja no risco ambiental. Sendo assim, é realmente difícil encontrar um padrão de referibilidade que seja sempre constatado no caso concreto, quando fazemos um comparativo igual ao anteriormente citado. Contudo, eleger uma base de cálculo em que nada tem a ver com a atuação do poder de polícia é ir de encontro a qualquer probabilidade de correção do elemento da taxa.

Logo, poderia a base de cálculo levar em consideração a atuação fiscalizadora ambiental, demonstrando a zona em que se localiza a plataforma, a quantidade de plataformas da empresa, a distância da costa, a natureza do campo

exploratório etc. Todavia, eleger o quantitativo da exploração é travestir um imposto de circulação em taxa.

Na presente taxa, temos apenas a variante quantitativa da exploração, dispensando-se a análise efetiva dos custos da fiscalização, pois não importa quantos funcionários do INEA serão necessários, qual distância de deslocamento ao local inspecionado, nível de perigo ambiental no campo de atuação etc. Somente importa, assim, quantos barris de petróleo foram extraídos. Ora, isso é base de cálculo de imposto.

Apresentando o mesmo entendimento aqui proposto é o parecer exarado por Humberto Ávila na presente ADI:

Por último, é preciso verificar que a base de cálculo escolhida, além de descumprir os critérios de congruência e equivalência, é própria de impostos em geral e própria de imposto sobre circulação de mercadorias em particular. É própria de imposto na medida em que, não sendo nem congruente nem equivalente à atuação estatal, reflete a atividade do contribuinte. A quantidade de barris extraída representa nitidamente aquilo que o contribuinte faz e, não, aquilo que o Estado pratica.

E é própria do imposto sobre circulação de mercadorias porque esse imposto incide sobre a “operação” de venda de mercadorias. No caso da TFPG, a exigência da taxa ocorre exatamente pela venda ou transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do petróleo ou gás extraído, ou seja, pela circulação destas mercadorias. E essa operação de circulação necessariamente está vinculada a uma quantidade e um preço. O preço da mercadoria depende da sua quantidade. Ora, a quantidade de petróleo ou gás extraída é precisamente a quantidade que serve de critério para a fixação do preço de venda das mercadorias. Assim, ao se eleger como base de cálculo da taxa em discussão tal quantidade, o legislador terminou por utilizar a base de cálculo própria do imposto sobre circulação de mercadoria, violando, assim, o disposto no parágrafo 2º do artigo 145 da Constituição.

Assim, levando em consideração todos os argumentos aqui colacionados, entendo que a TFPG é inconstitucional quanto à sua base de cálculo, tendo em vista ir de encontro ao art. 145, §2º da CR/88, utilizando-se da estrutura de imposto.

5.2.4 Desproporcionalidade e confiscatoriedade

A taxa deve conter a referibilidade do valor arrecadado e do custo da fiscalização, conforme já afirmamos inúmeras vezes neste estudo. Caso a arrecadação supere o valor a ser gasto, não teremos uma verdadeira taxa. Vale rememorar, no entanto, que a perfeita equivalência é difícil, quanto muito impossível, mas há de se ter parâmetros para demonstrar a finalidade da equivalência, não havendo desfiguração da base de cálculo no caso de pequenas distinções da realidade.

Diferentemente, é permitir a arrecadação de um valor muito superior ao que será o necessário para a arrecadação. Visando demonstrar a desproporcionalidade da TFPG, o autor da ADI nº 5.480 trouxe valores quantitativos de expectativa de arrecadação e de gastos dos órgãos públicos competentes para realizar a fiscalização.

Ficou demonstrado que o Estado do Rio de Janeiro visou angariar o equivalente a R\$ 1.840.000.000,00 (um bilhão e oitocentos e quarenta milhões de reais) com a arrecadação anual da TFPG. Tal valor é encontrado, se considerarmos a produção do ano de 2015 e o valor de uma UFIR de 2016, a qual está em R\$ 3,0023. Portanto, tal análise, apesar de indicativa do ano de 2016, é consubstanciada em uma realidade flagrante a determinar um plano de arrecadação e gasto.

No entanto, o autor trouxe informações de que o Instituto Estadual do Ambiente (INEA), órgão estadual encarregado de exercer a fiscalização, conforme art. 1º da Lei nº 7.182/16 do Estado do Rio de Janeiro, teve o orçamento anual de 2015 em aproximadamente R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais). Se analisarmos a Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro de 2016, veremos que o orçamento do INEA foi de R\$ 513.163.598,00 (quinhentos e treze milhões, cento e sessenta e três reais e quinhentos e noventa e oito reais)¹⁷⁹.

Assim, percebemos a disparidade entre a pretensão de arrecadação da TFPG e do orçamento destinado ao órgão fiscalizador. Atente-se, ainda, que o INEA é competente para diversas funções, sendo que tal orçamento compreende todas estas e não, tão somente, a fiscalização ambiental da exploração de petróleo e gás.

Ainda, para dissipar quaisquer dúvidas, a exordial trouxe o quantitativo orçado em 2015 para a Agência Nacional do Petróleo (ANP), autarquia encarregada de

¹⁷⁹ LOA do Estado do Rio de Janeiro. In http://download.rj.gov.br/documentos/10112/186190/DLFE-84465.pdf/Livro_LOA_2016_Volume_II.pdf. Página 254. Acesso em 05 de dezembro de 2016.

regulamentar e fiscalizar a exploração do petróleo e gás. Tal análise teve o escopo de demonstrar a desproporção dos valores visados pelo Estado do Rio de Janeiro. O valor encontrado fora de R\$ 711.692.890,00 (setecentos e onze milhões, seiscentos e noventa e dois mil e oitocentos e noventa reais). Já a LOA do ano de 2016 traz o valor equivalente a R\$ 1.096.271.164,00 (um bilhão, noventa e seis milhões, duzentos e setenta e um mil e cento e sessenta e quatro reais)¹⁸⁰.

Desse modo, podemos analisar os dados na tabela a seguir:

Tabela 2 – INEA e ANP – 2015-2016

Ano	INEA	ANP	Total
2015	R\$ 400.000.000	R\$ 711.692.890	R\$ 1.111.692.890
2016	R\$ 513.163.598	R\$ 1.096.271.164	R\$ 1.609.434.762

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme os dados apresentados, percebe-se que a expectativa de receita para a TFPG é superior a qualquer dos órgãos citados. O primeiro, INEA, é o responsável pela fiscalização ambiental da exploração do petróleo e gás do Estado do Rio de Janeiro, mas detém outras responsabilidades. Os valores arrecadados não poderiam ser iguais ao orçamento do INEA, uma vez que a taxa serve de contrapartida ao custo da fiscalização desempenhada e não à manutenção de o órgão responsável por completo, o qual deve ser custeado por outras taxas, impostos etc.

Ademais, a demonstrar a total desproporção da TFPG, a autarquia federal responsável pela regulamentação e fiscalização da exploração do petróleo e gás tem orçamento menor do que o valor visado a título da respectiva taxa. Cumpre destacar que a TFPG não tem o escopo de financiar a ANP, uma vez ser esta uma autarquia federal. Portanto, tal análise fora utilizada somente como comparativo da desproporcionalidade dos valores.

Ainda, é possível somar os valores do INEA e ANP, apenas a título de análise, e perceber que estes, de duas esferas federativas distintas, com diversas funções, não têm o orçamento equivalente ao visado pela TFPG.

¹⁸⁰ LOA da União, Vol. IV. <http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/orcamentos-anuais/orcamento-2016/loa/loa-2016-volume-iv.pdf>. Volume 4. Página 141. Acesso em 05 de dezembro de 2016.

Portanto, fica patente o desvio de finalidade da legislação fluminense em pretender arrecadar um valor inúmeras vezes maior do qual seria necessário para custear a ação fiscalizadora.

O autor ainda alega que a desproporção dos valores arrecadados leva a efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, IV, CF/88. Para tanto, colacionou julgado do Supremo Tribunal Federal que afirma exatamente a confiscatoriedade das taxas quando ocorrente a finalidade arrecadatória.

Contudo, já tive oportunidade de opinar neste trabalho que, com a devida vênia, discordo da alegação da confiscatoriedade por esse fator. O princípio do não confisco visa proteger o contribuinte das garras arrecadatórias do Fisco, quando este chega ao ponto de retirar a propriedade do bem ou inviabilizar a atividade. O excesso de exação pode realmente levar ao efeito confiscatório das taxas, mas não vejo como um resultado lógico e necessário a sua ocorrência pelo simples fato da finalidade arrecadatória geral desvinculada das taxas. Essa finalidade da taxa como imposto é inconstitucional, por tantos fundamentos como demonstrado anteriormente, mas não é, por si só, confiscatória.

Assim, há de se separar os elementos de análise, cada qual com sua propriedade.

No presente caso podemos visualizar o efeito confiscatório da TFPG, por outro destacado motivo. O petróleo é uma *commodity* que tem o seu preço pautado pelo mercado externo. Como ocorre no caso dos minérios já trabalhados, não há a possibilidade de repercussão total dos custos de produção ao valor final de venda, como poderia ser realizado, caso este fosse destinado, tão somente, ao mercado interno.

Logo, percebendo o alto custo de produção do petróleo em plataforma continental, a já alta carga tributária direta e indireta relacionada à sua exploração e venda, acrescer-se uma exação tributária inconstitucional pode inviabilizar a própria atividade. Portanto, o que se conclui é que, em análise do preço da referida *commodity* no mercado externo, pode ser que uma taxa inconstitucional leve à inviabilidade da atividade, ou seja, ao efeito confiscatório.

Assim, há de se ter uma análise *cum grano salis* quanto à confiscatoriedade, podendo esta ser percebida no caso concreto, mas não como uma decorrência direta da deturpação de uma taxa.

CONCLUSÃO

O presente trabalho dedicou-se ao estudo do federalismo fiscal e às taxas setoriais, analisando de forma sistemática, descritiva e prescritiva.

Percebemos que o federalismo fiscal brasileiro é causa e consequência das deturpações do sistema constitucional tributário, em destaque as taxas setoriais. A moldura em que foram atribuídas as competências legislativas e administrativas aos entes federativos não foi a que melhor serviria para os interesses regionalizados adequados com a base tributária. Apesar da técnica da preponderância dos interesses, esta não acompanhou o mote arrecadatório necessário ou, principalmente, com bases tributárias próprias aos entes federativos em que se permitisse um benefício fiscal líquido equilibrado.

Tais efeitos, dentre outros, levaram a busca pela arrecadação distanciada da possibilidade constitucional, como a criação de impostos travestidos de taxas setoriais. Contudo, não só esse problema congênito é verificado, outro que, a meu ver, mais grave, é a circularidade das condutas racionais não cooperativas da governança federativa.

No momento em que certas condutas distanciadas do sistema constitucional tributário são tomadas, outros agentes equiparados reagem na mesma intensidade e força, levando a uma espiral decrescente arrecadatória, uma vez que há a percepção da guerra fiscal sem saldos positivos. Assim, há uma maior carga tributária percebida a todos os agentes econômicos, desde produção à venda e consumo, além da perda de investimentos externos para alavancar a economia nacional. Mas, ao revés, percebe-se uma arrecadação decrescente, distanciada da carga tributária alargada, além do desnível socioeconômico, insegurança de investimentos etc.

Portanto, tal espiral negativa leva à percepção individualista da gestão positiva, muito atrelada à segunda fase do federalismo fiscal, mas que traz como consequência real uma gestão negativa e predatória ao sistema jurídico e financeiro nacional.

Ainda, como elemento posto ao fundo da questão enfrentada, as taxas setoriais são aquelas taxas de fiscalização alicerçadas ao poder de polícia, que permitem a redistribuição financeira pelo atuar do Estado frente à limitação ou determinabilidade de direitos e ações dos particulares, os quais devem ser assim regidos, tendo em vista a ingerência a nível horizontal entre os particulares de dada sociedade, os quais não podem determinar a conduta de um igual, sendo relacionada ao Estado esta responsabilidade imparcial.

Pois bem, ficou claro que tais condutas devem ser atribuídas pela Constituição da República, responsável por atribuir a autonomia de cada ente federativo e suas competências legislativas e administrativas, sendo a última a ser considerada *prima facie*, à análise da possibilidade de ingerência de polícia e, como consequência, a contraprestação pelas taxas.

Ao analisarmos a competência administrativa, temos o primeiro elemento a ser considerado sobre a atividade fiscal. Constatada dada atribuição, é mister analisar a competência legislativa e verificar o ente federativo que a detém e, com isso, a possibilidade de criar, limitar ou restringir direitos relacionados. Se houver a dupla constatação ao mesmo ente federativo, estaremos diante da competência plena, a qual, caso tenha elementos de fiscalização individualizados e direcionados ao poder de polícia, possibilita a sua atuação plena e a consequência exação tributária por meio de taxas.

Distintamente é a questão posta sobre o art. 23, XI da Constituição da República segundo o qual constitui competência comum de todos os entes federativos a fiscalização das concessões de direito de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios. Tal atribuição fiscalizatória, por diversos elementos verificados, não diz respeito ao poder de polícia.

O primeiro é a ausência da competência plena em que se permitiria a criação ou a limitação de direitos aos fiscalizados. Distintamente, caso algum estado ou município criassem uma lei com essa finalidade, estariam invadindo a competência da União para legislar a respeito. Destacou-se, neste ponto, que a análise da competência legislativa é relacionada à possibilidade de legislar, ao menos, ao limite mínimo para a consecução da atividade de polícia, ou seja, à determinabilidade de parcela legislativa, mesmo que diminuta, não necessitando ser o ente a legislar de forma ampla e individual. Contudo, nenhuma dessas competências legais fora verificada.

Ademais, temos o elemento relacionado à atividade de monopólio da União, em que a propriedade dos bens e o poder de concessão ficam privativamente atribuídos a esse ente maior. Dessa feita, a fiscalização seria direcionada à atuação própria da União, não fazendo sentido tal intelecção. Ainda, em decorrência do mesmo ponto, percebemos que a fiscalização é direcionada às concessões, não aos concessionários, o que demonstra a ausência de sujeito passivo possível e de fiscalização quanto à atividade concessória e não a própria atividade exploratória.

Mas, como não poderia ser diferente, a Constituição da República não traz dispositivos sem conteúdo normativo. Assim sendo, fica patente a verificação de que a atuação fiscal é possível, mas distanciada do poder de polícia, elemento mínimo necessário para a criação das taxas. Portanto, a fiscalização é direcionada, a nosso ver, à retribuição dos *royalties* do art. 20, §1º, CR/88, uma vez demonstrar que a fiscalização é direcionada à concessão de exploração.

Se não bastasse, nos casos práticos analisados, foi constatado o desrespeito das bases de cálculo, fato gerador e teto arrecadatário, próprios de taxas. Em uma análise mais detida, percebeu-se serem próprios de impostos.

Assim, fazendo as primeiras e últimas palavras deste estudo as de Aliomar Baleeiro, na década de 1970, chegamos à nossa conclusão final: “Não há discriminação de rendas, nem sistema tributário, que subsista, se houver condescendência com essas práticas”¹⁸¹.

¹⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 861-862

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo e reforma tributária: na visão do economista. **Revista de Direito Público**, n.8, 2005.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Flemming. Federalismo fiscal e eficiência tributária: uma abordagem multidisciplinar do federalismo fiscal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ, 2014.

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, n. 24, 2005.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANTINARELLI, Monica Ellen Pinto Bezerra. **Federalismo, autonomia municipal e a constitucionalização simbólica**: uma análise da dependência financeira dos pequenos municípios mineiros. Belo Horizonte: Rev.Fac. Direito UFMG, 2012, p. 28. Disponível em: <http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2012v61p445/234> Acesso em: 05 maio 2015.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa. **Jurisdição constitucional e federação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 41 a 74.

ARRETCHE, Marta. Federalismo e Igualdade Territorial: Uma Contradição em Termos? Dados – **Revista de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro, v. 53, nº 3, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 42. ed. São Paulo: Globo, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Joaquim. Recurso Extraordinário nº 602.089. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+602089%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/co8wply>> Acesso em: 28 mar 2015.

BARBOSA, Walmir. **História e Política**: elementos introdutórios. Disponível em: <http://cefetgo.br/goiania/cienciashumanas/images/downloads/monografias/monografias_historia_politica.pdf> Acesso em: 15 de janeiro de 2017.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito constitucional brasileiro**: o problema da federação. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. Princípio da legalidade. Delegações legislativas. Poder regulamentar. Repartição constitucional das competências legislativas. **Revista Forense**, v. 93, n. 337, p. 203-216, 1997.

_____. A derrota da federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, n. 53, p. 107-113, 2000.

_____. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BINENBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação**: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRAGA, Paula Sarno. **Normas de processo e normas de procedimento**: o problema da repartição de competência legislativa no Direito Constitucional brasileiro. 1. ed. Salvador: JusPODIVM, 2015.

BRITTO, Ayres. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.273. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2236044>>. Acesso em: 28 mar 2015.

BROSSARD, Paulo. Recurso Extraordinário nº 172.816. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+172816%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+172816%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c3l5gcm>>. Acesso em: 28 mar 2015.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

CAMARGO, Guilherme Bueno. Guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, p. 191-222, 2004.

CAMPOS, Carlos Alexandre A. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Org.). **Estado Fiscal e Tributação**. Rio de Janeiro: GZ, 2015.

_____. **Supremo Tribunal Federal precisa cultivar modéstia institucional**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-fev-29/carlos-campos-stf-achar-humildade-interpretativa-institucional>> Acesso em: 15 jan 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas tributárias indutoras no federalismo fiscal**. Dissertação (Mestrado). 223p. – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e outros. Inconstitucionalidade da taxa de fiscalização de recursos minerários instituída pelo estado de Minas Gerais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, maio/2012.

_____. A taxa de fiscalização de recursos minerária instituída por Minas Gerais e a novel Lei nº 20.414/12 – pior emenda do que o soneto. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, março/2013.

_____. A interpretação equivocada dos precedentes em relação às taxas de fiscalização de postes e orelhões. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 212, p. 110-118, 2013.

_____. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n. 6, v. 1, 2008, p. 5-36.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CROISAT, Maurice. **El federalismo em las democracias comtemporâneas**. Barcelona: Hacer, 1995.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DERZI, Misabel. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. In: AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro; NARDELLI, Thiago Rocha. (Org.). **Imunidade tributária recíproca: um resgate da doutrina de Baleeiro**. 1. ed. Juiz de Fora: IDENC, v. 1, p. 13-48, 2008.

DIMOULIS, Dimitri. **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988.

FALCÃO, Amílcar de Araujo. Taxa de despacho aduaneiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 54, p. 8-13, jan. 1958.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito constitucional**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise = a culpa é do Supremo Tribunal Federal?. **Revista de Direito Administrativo**, nº 261, p.147-177, 2012.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FUX, Luiz. Recurso Extraordinário nº 685.213. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+685213%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/bq7jvuj>>. Acesso em: 28 mar 2015.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.787. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4253303>>. Acesso em: 28 mar 2015.

GODOI, Mariano Seabra de e outros. 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**. São Paulo: Dialética, fev/2013.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Ed. RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. *In*: Ribeiro, Ricardo Lodi e Rocha, Sergio André (Coords.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, p. 102-110, 2008.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo – estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

GUIBOURG, Ricardo A., GHUIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federativa da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. 20. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998.

HICKS, John Richard. **The foundations of welfare economics**. 49. Econ. j. 696,1939.

HOLMES, S; SUSTEIN C. **The Cost of Rights - Why Liberty Depends on Taxes**. New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2000.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 3. ed. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2002.

KALDOR, Nicholas. **Welfare propositions of economics and interpersonal comparisons of utility**. 49. Econ. j. 549, 1939.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LEWANDOWSKI, Ricardo. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.785. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4252832>>. Acesso em: 28 mar 2015.

LIMA, Daniel Serra. Competência tributária e mutação constitucional. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 5, nº 25, p. 5-19, 2011.

LOPREATO, Francisco Luiz C. Federalismo e finanças estaduais: algumas reflexões. **Texto para Discussão**. IE/UNICAMP, Campinas, nº 98, 2000.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa.** 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MEIRA, Liziane Angelotti. Princípio do federalismo e competência tributária. **Consulex. Revista Jurídica**, v. 12, nº 269, p. 50-53, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso de. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551 MC-QO. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1978816>>. Acesso em: 28 mar 2015.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.786. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4252998>>. Acesso em: 28 mar 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Alexandre de. Federação brasileira: necessidade de fortalecimento das competências dos estados-membros. **Revista de Direito Administrativo**, nº 251, p. 11-27, 2009.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo.** 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MUKAI, Toshio. Competências dos entes federados na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, nº 184, p. 86-96, 1991.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional.** Tradução de Peter Naumann. 2.ed. São Paulo: Limonad, 2000.

NABAIS, José Casalta (coord.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise.** Coimbra: Almedina, 2011.

NEUMANN, John von. **Prisoner's Dilemma, Poundstone**, W. Oxford: Oxford University Press, 1993.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional.** 9. ed. São Paulo: Método, 2014.

OATES, Wallace. **Fiscal federalism.** New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, 1972.

_____. **An essay on fiscal federalismo.** In: Journal of Economic Literature, V. XXXVII, 1999, p. 1120-1149. Disponível em:
<econweb.umd.edu/~oates/research/fiscalfederalism.pdf>. Acesso em: 20 jul 2016.

_____. **Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism**. Disponível em: <http://econweb.umd.edu/~oates/research/2ndgenerationfiscalfederalism.pdf>. Acesso em: 14 ago 2015.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Org.). **Sistema constitucional tributário** - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. 1ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 197-210, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PINHO, Cláudio Araújo. A tributação no Brasil nas atividades de energia elétrica, telecomunicação, petróleo, combustíveis e mineração tratamento: tratamento dado pela atual Constituição brasileira de 1988 e suas perspectivas. **Revista dos Tribunais Thomson Reuters, Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 24, p. 102, jul/98.

PIRES, Adilson Rodrigues e outros. **Aspectos tributários relacionados à indústria do petróleo e gás**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2011.

PIRES, Thiago Magalhães. **As competências legislativas na Constituição de 1988**: uma releitura de sua interpretação e da solução de seus conflitos à luz do Direito Constitucional contemporâneo. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

POSNER, Richard. **Economics of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1994.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RUBINSTEIN, Flávio. Promoção da equidade interjurisdicional no federalismo fiscal brasileiro: o papel dos fundos de participação. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.) **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

_____ et al. Taxa de fiscalização sobre a exploração de recursos minerais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, mar/2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 6. ed. RT: São Paulo, 1990.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **CFEM – compensação financeira pela exploração de recursos minerais: natureza jurídica e questões correlatas**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, Davi Marques da. A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema. In: TUTUNGI JÚNIOR, Nicola e outros (org.). **Revista de Direito: associação dos procuradores do novo estado do Rio de Janeiro**, v.. XXII. Direito Tributário: federalismo e guerra fiscal. Rio de Janeiro: Aperj, p. 489-508, 2014.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova Economia**, v.15, n. 1, Belo Horizonte, p.117-137, 2005.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUSA, Thaís Louzada e outros. O mito do federalismo fiscal: a existência de bitributação na cobrança simultânea da CFEM e da TFRM. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2014.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 1.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. 5 ed. São Paulo: Método, 2015.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Serviços públicos e direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV. 1.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, n. 5, Salvador, fev./abr.2006. Disponível em <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 18 jul 2016.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VELLOSO, Carlos. Recurso Extraordinário nº 416.601. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+416601%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+416601%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/aafpffh>>. Acesso em: 02 mai 2016.

_____. Recurso Extraordinário nº 177.835. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+177835%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+177835%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cf29btp>>. Acesso em: 5 jul 2016.

_____. Recurso Extraordinário nº 232.393. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+232393%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+232393%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/9wtyfd8>>. Acesso em: 5 jul 2016.

VIEIRA, Gabriel Antonio de Abreu. **O federalismo brasileiro na perspectiva da evolução do sistema constitucional tributário**. Trabalho publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, São Paulo – SP, 2009.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.