

TAXAS DE POLÍCIA E BASE DE CÁLCULO: O CASO DA TFRH

POLICE POWER FEES AND CALCULATION BASIS: THE CASE OF TFRH

Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho

*Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.
Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Advogado em São Paulo e no Pará.
E-mail: franciscomileo_6@hotmail.com.*

João de Souza Alho Neto

*Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.
Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Advogado em São Paulo e no Pará.
E-mail: joaoalhoneto@gmail.com.*

Lucas Henrique Brito Monte Santo

*Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.
Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Advogado em São Paulo e no Pará.
E-mail: montesantolucas@gmail.com.*

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar a subespécie tributária taxa decorrente do poder de polícia, ou simplesmente taxa de polícia, no ordenamento jurídico brasileiro, ao trazer seus aspectos fundamentais, os limites de ordem constitucional e infraconstitucional que norteiam sua instituição, com foco em uma análise detalhada da base de cálculo desse elemento tributário. Utilizar-se-á a TFRH paraense como estudo de caso das taxas de polícia, demonstrando severos vícios em sua criação que podem pugnar pela sua inconstitucionalidade.

PALAVRAS-CHAVE: TAXAS, PODER DE POLÍCIA, BASE DE CÁLCULO, TFRH

ABSTRACT

This paper aims to approach the tax subspecies “fee” due to the police power, or simply police power fee, in the brazilian law, introducing the main aspects, the constitutional and infraconstitutional limits that guide its institution, focusing in an detailed analyses of the calculation basis of this tax element. The TFRH of the State of Pará will be used as a study case of the police power fees, evidencing severe faults in its creation that can consist in its unconstitutionality.

KEYWORDS: FEES, POLICE POWER, CALCULATION BASIS, TFRH

I. INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa aprofundar o estudo acerca das taxas de polícia, que ganhou notório destaque no cenário brasileiro na medida em que vários entes subnacionais vêm se utilizando desta subespécie tributária com o intuito de fazer frente a despesas que, teoricamente, deveriam ser liquidadas com recursos provenientes de outra espécie tributária: os impostos. Ou seja, utilizam-se das taxas de polícia para fins puramente arrecadatários, olvidando-se de sua natureza sinalagmática contraprestacional, que exige adstrita correlação entre o valor arrecadado e o serviço público de fiscalização prestado em relação a determinado administrado ou grupo de administrados.

Em seguida, analisar-se-á com afinco as taxas de polícia em nosso sistema tributário, dando especial atenção à sua base de cálculo com o intuito finalístico de denunciar o descompasso legal com o qual diversas taxas de polícia estão sendo criadas no Brasil, utilizando-se como estudo de caso a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, instituída pelo Estado do Pará no ano de 2014 e que começou a ser cobrada por este ente em meados de 2015.

II. AS TAXAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Já se encontra na própria Constituição Federal de 1988 os traços típicos que integram a personificação da taxa tida como espécie tributária, na medida em que prevê ostensivamente quais são os fatos que ensejam sua cobrança. No art. 145, *caput* e inciso II, está disposto que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir 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 à sua disposição.

Interpretando o referido dispositivo, um primeiro resultado hermenêutico poderia sugerir que a competência tributária para instituição de taxas é comum entre os entes. Engana-se. De fato, União, Estados, Distrito Federal e Município possuem sim competência tributária para instituir taxas, entretanto, não as mesmas taxas, mas taxas diferentes¹. Alerta Tácio Lacerda Gama² que, em se tratando de taxas, “a discriminação de materialidade é indireta, pois feita em razão da competência administrativa para prestar o serviço ou exercer o poder de polícia”.

Assim, uma vez verificada a respectiva competência da pessoa política para o exercício do poder de polícia e/ou do serviço público, existirá, como corolário, a competência tributária.

1 MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Competência tributária – entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 36.

2 GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 238.

A interpretação adequada da Constituição esclarece que as taxas somente poderão ser exigidas pela respectiva pessoa política que realizou a atuação estatal pertinente³.

Com efeito, o referido artigo constitucional, basicamente, nada mais fez do que reproduzir o conceito de taxa existente no art. 77 do Código Tributário Nacional – CTN, instituído em 1966, sendo perfeitamente possível afirmar que, de lá para cá, não houve mudanças capitais a respeito.

Deste modo, é imperioso destacar o estudo feito por Bernardo Ribeiro de Moraes⁴ logo após a vigência do CTN, no qual define a taxa como a “prestação pecuniária compulsória que, no uso de seu poder fiscal e na forma da lei, o poder público exige em razão de atividade especial dirigida ao contribuinte”. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba⁵ conceitua a taxa como “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”. Não obstante, Roberto Ferraz⁶ chama atenção para o fato de que o grande diferencial da taxa em relação às demais espécies tributárias consiste no exercício do poder do Estado em atividade específica relativa ao contribuinte.

Em vista disso, verifica-se de maneira cristalina que a taxa pressupõe necessariamente uma atividade estatal, que será o exercício do poder de polícia ou a utilização do serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Por lógica, é possível destacar, então, que existem dois tipos de taxas: (i) as taxas de polícia e (ii) as taxas de serviço.

Em ambas as hipóteses, o fato gerador da taxa não é praticado pelo contribuinte, mas sim pelo Estado. É o Estado quem realiza determinada atividade; é o Estado quem tem despesa movimentando a máquina pública e, por isso, visando custear o *déficit* eventual, cobra a taxa do particular envolvido no fenômeno.

Assim, pergunta-se, quem será o contribuinte da taxa? A pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou aquela a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público específico e divisível⁷.

Tem-se, com isso, “a nítida ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele”⁸. Salta aos olhos, portanto, a reciprocidade que conecta o Estado e o contribuinte, condicionando o pagamento da exação somente quando da atuação estatal. Nesse passo, justifica-se a cobrança da taxa da feita que o Estado oferece ao particular algo em troca, ou que acaba por ter uma despesa motivada pelo último.

3 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 770.

4 MORAES, Bernardo Ribeiro de. A taxa no sistema tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 50.

5 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 156.

6 FERRAZ, Roberto. Taxa – instrumento de sustentabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 128.

7 AMARO, Luciano. Curso de direito tributário. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 54.

8 SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 168-169.

Daí se extrai que a taxa é pautada pelo princípio da equivalência. Ora, se a atuação estatal é referida ao particular contribuinte e não à coletividade de um modo geral, nada mais natural que este fique encarregado de arcar com os custos advindos. O raciocínio, aqui, é a restauração do equilíbrio: quando o Estado age ao propósito de alguém, cria-se uma lacuna nos recursos públicos provenientes da sociedade, e esta lacuna, por vezes, deve ser recomposta apenas por quem fora atingido pela atuação estatal.

O princípio da equivalência, nos dizeres de Sergio Vasques⁹, apresenta, de um lado, uma dimensão subjetiva impondo que as taxas sejam suportadas por quem dá origem aos custos inerentes às atividades administrativas que ensejam sua exigência (referibilidade). Por outro lado, a partir de uma perspectiva objetiva, o princípio surge como critério de legitimação quantitativa das taxas, que deve corresponder ao custo do esforço estatal dirigido ao contribuinte.

Deste modo, com base em valorosas lições do direito alemão, Humberto Ávila¹⁰ pondera que “as taxas só podem ser instituídas em razão de atividade estatal relacionada ao contribuinte, devendo o seu valor manter não apenas uma relação de pertinência, mas também uma relação de equivalência com esta atividade”, de maneira que o “contribuinte só pode ser considerado responsável pelos custos aos quais tenha dado causa e que lhe sejam individualmente imputáveis”.

2.1. Base de cálculo das taxas

É verídica a premissa de que todo tributo contém uma hipótese de incidência. Assim, imprescindível se mostra a conversão desta em cifras, pois, ao fim e ao cabo, a dívida tributária tem de ser apurada. E essa apuração acontece através da conjugação base de cálculo e alíquota, sendo que a primeira, de certa forma, é como se fosse o desdobramento da hipótese de incidência em números, ao passo que a segunda seria apenas um mero fator (um percentual, por exemplo) aplicado sobre a primeira para que chegasse ao resultado.

Neste sentido, Geraldo Ataliba¹¹ atenta que a base de cálculo, base tributável ou base imponível, é o que normalmente se designa como a perspectiva dimensional da hipótese de incidência. Por sua vez, Aires Barreto¹² entende que a base de cálculo é a “definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários”.

Conforme visto no tópico acima, a taxa é um tributo vinculado a uma atividade estatal que pode ser tanto exercício do poder de polícia quanto a prestação, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível. Desta forma, nada mais natural e, sobretudo,

9 VASQUES, Sergio. O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 685-686. Apud MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Taxas de fiscalização e federalismo fiscal: o caso da TFRM. Dissertação de Mestrado na Universidade de São Paulo – USP. Defesa em 29 de fevereiro de 2016. Orientador: Prof. Dr. Fernando Facury Scaff, p. 36.

10 ÁVILA, Humberto. Taxas e sua mensuração. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 204, 2012, p. 37-45, (42).

11 Op. cit., p. 108.

12 BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. 2. ed. revista. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 53.

jurídico que sua base de cálculo venha a simbolizar tal atividade. Precisam ser as palavras de Valdir de Oliveira Rocha¹³, dispondo que “só estará em conformidade com a Constituição a base de cálculo de taxa que quantifique atividade ou coisa do sujeito ativo”. Nesta mesma linha de raciocínio, Alfredo Augusto Becker¹⁴ pondera que “a regra jurídica que tiver escolhido como base de cálculo de tributo serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa”.

A característica de estar vinculada a uma atividade estatal é elementar e inerente à própria identidade desta espécie tributária, distinguindo-a dos impostos, por exemplo, que são tributos totalmente diferentes na medida em que não estão vinculados a um ato do Estado, mas sim do contribuinte. Taxa e imposto localizam-se em pontos diametralmente opostos. A diferença entre ambas as espécies tributárias é tão gritante que se costuma dizer que nos confins dos impostos estão as balizas iniciadoras das taxas¹⁵.

Tanto é assim, que o art. 145, § 2º, da Constituição Federal, dispõe que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. A *ratio* que se extrai do comando é uma pura manifestação de incompatibilidade absoluta, considerando que as materialidades das taxas e dos impostos se autoexcluem. Portanto, se a natureza da taxa perpassa justamente por uma atividade do Estado, sua base de cálculo não pode ser algo diverso e alheio. Muito pelo contrário, deve ser alguma grandeza que a represente e a simbolize. Então, a base de cálculo da taxa carece de ser uma dimensão apta a traduzir a própria atividade do Estado reproduzida por meio do custo realizado.

III. AS TAXAS DE POLÍCIA

Durante a evolução histórica das sociedades, duas correntes se formaram na tentativa de interpretar e conceituar o que seria poder de polícia: (i) a corrente europeia e (ii) a corrente norte-americana. Surgida no seio do liberalismo, a corrente europeia orienta-se no sentido de que a manutenção e a salvaguarda da ordem pública consistem na grande força motriz do poder de polícia. Já a corrente norte-americana, produto da jurisprudência da Suprema Corte Federal de Justiça dos Estados Unidos, vai além e traduz-se em uma concepção de preservação do interesse público, dilatando, por vezes, o raio de atuação do Estado, cujo objetivo agora passa a ser o de garantir o bem-estar público, a saúde, a educação etc., englobando, inclusive, a ordem pública¹⁶.

Dentre tais correntes, a que é aceita, majoritariamente, é a norte-americana¹⁷. Levando em consideração estágio atual das sociedades contemporâneas, não haveria como se conceber um poder de polícia restrito a determinado âmbito. O Estado de hoje, para manter o interesse público perante a complexidade e a dinâmica das relações

13 ROCHA, Valdir de Oliveira. Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 114.

14 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 405.

15 BARRETO, Aires. Op. cit., p. 80-81.

16 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática das taxas. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 158-159.

17 *Ibidem*, p. 159.

socioeconômicas, carece de um poder de polícia digno e condizente com a respectiva responsabilidade. Assim, primordial se mostra um poder de polícia amplo que seja suficientemente capaz de atender às exigências da vida moderna.

Com efeito, e de todo modo, o ponto central é reconhecer que o poder de polícia – que não se confunde com a polícia judiciária¹⁸ – implica impreterivelmente uma atividade da Administração Pública. Trata-se de um poder do Estado que busca vigiar e regular as condutas e comportamentos dos administrados de uma forma geral, no afã de se evitar abusos pessoais. A Administração Pública, então, se utilizando do respectivo poderio, adota medidas previstas no arsenal jurídico-administrativo, para restringir direitos individuais em prol da coletividade, ou melhor, do interesse público em si.

Nesse passo, valendo-se dos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles¹⁹, o poder de polícia:

“É o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública, para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte toda a Administração, o Estado detém a atividade dos particulares que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional.”

Não obstante e, consubstanciando esta estima de preservação do interesse público, conforme visto alhures, o conceito do poder de polícia para fins tributários é encontrado no art. 78 do CTN. Seria a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente: à segurança; à higiene; à ordem; aos costumes; à disciplina da produção e do mercado; ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público; à tranquilidade pública ou ao respeito; à propriedade; e aos direitos individuais ou coletivos.

Desta forma, limitações à liberdade e à propriedade dos indivíduos podem ser impostas. O espírito é tentar adequar comportamentos humanos para que a convivência em sociedade aconteça de forma efetiva, de modo que haja plenas condições para o desenvolvimento das respectivas potencialidades. Nesse sentido, ao Estado compete disciplinar comportamentos humanos, restringindo-os ou fazendo com que sejam exercidos nos limites do permitido pelo ordenamento jurídico. Daí o poder de polícia²⁰.

O instituto tributário opera desta maneira: todo cidadão, por estar inserido na sociedade, passa a se vincular às normas previstas no ordenamento jurídico, de modo que, da mesma forma que adquire direitos, se sujeita a respeitar os direitos dos demais, sofrendo, quando necessário, limitações e restrições na extensão do seu próprio direito. Então assim, no

18 Sobre este assunto, Hely Lopes Meirelles, no seu livro *Direito municipal brasileiro*, traça bem a distinção entre o poder de polícia administrativo e o poder de polícia judiciário (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: RT, 1964. v. 1, p. 260-261).

19 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 7. ed. São Paulo: RT, 1979, p. 108.

20 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)*. 2. ed. revista, atualizada e aumentada. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35.

momento em que o Estado – na tentativa de assegurar o interesse público combatendo os abusos individuais – cria determinado bloqueio direcionado ao administrado travando o desempenho completo e absoluto de sua liberdade ou o uso de sua propriedade, e após analisa se o obstáculo criado pode ou não ser superado, tem-se, com isso, a lídima manifestação de uma atividade estatal tida como fato gerador das taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia²¹.

Noutras palavras e, em termos mais simples, a taxa de polícia é devida pelo “sim” ou “não” da Administração Pública²². O Estado, ao analisar se o obstáculo criado pode ou não ser superado, acaba por ter que movimentar a máquina pública, haja vista que tal demanda exige uma atividade apropriada. Movimentando a máquina pública para tanto, abre-se espaço para a remuneração por meio da taxa de polícia²³, cujo propósito é exatamente o de cobrir os custos administrativos derivados do exercício do poder de polícia²⁴.

3.1. A efetividade do exercício nas taxas de polícia

As taxas decorrentes do poder de polícia estatal – assim como a TFRH paraense, que servirá como estudo de caso adiante – devem necessariamente primar pelos pressupostos de instituição e cobrança dessa espécie tributária. Conforme exposto acima, o caráter pessoal das taxas de polícia lhe imprime sinalagma²⁵ que servirá como ponto fundamental de sua caracterização, tornando imprescindível a efetiva ocorrência de contraprestação estatal para identificação deste signo tributário²⁶.

Walter Alexandre Bussamara²⁷ adentra aos estudos da efetividade das taxas e conclui que só se poderá afirmar a validade de uma determinada cobrança referente à taxa de polícia se for alcançado um dado resultado estipulado em lei, sendo este necessariamente alcançado por meio de atos de agentes públicos que acarretarão, futuramente, no ato propriamente de polícia. Neste sentido, “esse ato propriamente de polícia, portanto, seria o resultado de uma série de atos que, até não culminarem no referido resultado, não estariam aptos a possibilitar uma tributação por meio de taxa de polícia”.

Não obstante, Bernardo Ribeiro de Moraes²⁸ – em consonância com o art. 78, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – explicita que o efetivo exercício do poder de polícia deve, obrigatoriamente, obedecer a três requisitos: (i) ser desempenhado por órgão específico, determinado pela lei instituidora da taxa para cumprir tal função; (ii) respeitar a legalidade, ou seja, o ato fiscalizatório deve estar adstrito aos limites impostos pela

21 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Taxas de polícia*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: RT, 2004, p. 42.

22 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 4. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2011, p. 166.

23 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 810.

24 ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 157.

25 Neste sentido, “o fato jurígeno das taxas é uma atuação estatal relativa à pessoa do obrigado, que a frui, por isso mesmo, em caráter pessoal, aí residindo o sinalagma. O fato jurígeno é receber o contribuinte, do Estado, uma prestação estatal sob a forma de serviço” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 540).

26 Régis Fernandes de Oliveira nos proporciona importante ensinamento sobre este tema: “imprescindível a existência e efetivo funcionamento do aparato administrativo para que possa haver a cobrança da taxa em decorrência do exercício do poder de polícia” (*Taxas de polícia*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 46).

27 BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas – limites constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 86.

28 *Op. cit.*, 2007, p. 166.

própria lei instituidora da taxa, bem como atender às garantias e direitos fundamentais do contribuinte; e (iii) observar a forma legal, o procedimento legal estabelecido.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre o tema e decidiu por um viés, notadamente um tanto quanto perigoso, pois possibilitou a criação de novas taxas pelos entes federados sem a observância da efetividade do exercício. De certa forma, a decisão abriu a porteira da utilização inadequada das taxas pelos entes subnacionais²⁹.

Até meados de 1999, o Pretório Excelso entendia que a cobrança de taxa de polícia só poderia advir do efetivo exercício deste poder por parte do Estado³⁰. Contudo, segundo expõe Raphael Frattari³¹, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 216.207/MG (j. 02.03.1999), que tratava da Taxa de Fiscalização de Anúncios do Município de Belo Horizonte, o Relator Ministro Ilmar Galvão instaurou uma nova forma de pensar a efetividade da fiscalização das taxas de polícia, passando o STF a acatar a flexibilização da fiscalização, no seguinte sentido: o Estado *lato sensu* não estaria mais obrigado a provar a efetiva fiscalização (provar que enviou um agente fisicamente ao endereço do administrado para diligências locais), mas tão somente obter o aparato necessário para tanto, qual seja um órgão específico ou simplesmente um espaço físico e servidores destinados à fiscalização da taxa em sua estrutura organizacional.

O argumento econômico foi o principal motivo que impulsionou a decisão do Tribunal Constitucional, pois os entes federados não possuíam musculatura administrativa (e há de ser considerado um esforço sobre-humano) para fiscalizar exaustivamente cada um de seus administrados. No entanto, a Corte Constitucional foi mais além, e constituiu um precedente de presunção de exercício de poder de polícia em favor da Administração³², em muito embasada no pensamento de que os avanços tecnológicos tornaram a fiscalização *porta a porta* obsoleta, não havendo motivos que impedissem o Estado de se valer destes instrumentos em prol de uma fiscalização, teoricamente, mais “racional”.

Entretanto, conforme bem explicita Bussamara³³, na verdade o que se vê é o distanciamento da *intentio constitutiones*, ou seja, da vontade constitucional, pois o Supremo Tribunal Federal acata a cobrança da taxa de polícia em situação puramente potencial, sem que haja, de fato, o efetivo exercício determinado na legislação pátria.

As recorrentes decisões do STF acerca da flexibilização do efetivo exercício do poder de polícia para cobrança de taxas mostram-se estritamente atreladas a um aspecto da praticabilidade da norma tributária. É de se concordar que é extremamente inviável, até

29 FRATTARI, Raphael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v. 261, 2012, p. 157.

30 Neste sentido, o RE 69.957/ES, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 04.08.1971 (Tribunal Pleno); e o RE 76.545/GO, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 18.06.1973.

31 Op. cit., p. 158.

32 RE 581.947-7 AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. 16.12.2008, com repercussão geral.

33 BUSSAMARA, Walter Alexandre. Uma crítica à aparente flexibilização do STF da “efetividade do exercício do poder de polícia” na taxa de renovação de alvará de localização e funcionamento de estabelecimentos. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 193, 2011, p. 161.

mesmo para a grandiosa máquina estatal brasileira, a fiscalização local e pormenorizada de cada obrigado com o objetivo de se provar a realização da contraprestação estatal e assim fazer jus ao recebimento do valor da taxa de polícia.

Regina Helena Costa, ao tratar da praticabilidade na perspectiva da Administração Pública, reconhece que o atual panorama consiste em realidades cada vez mais complexas: “as dificuldades de arrecadação e fiscalização bem como o elevado custo das diversas atividades encetadas nesse sentido apontam, paulatinamente, para a racionalização dos procedimentos administrativos”³⁴. Entretanto, importante passagem de Klaus Tipke e Joachim Lang ensina que “o lucro da praticabilidade não pode ser obtido da perda considerável em justiça no caso concreto”³⁵. Ou seja, muito embora a decisão do STF se mostre seduzida pelas novidades tecnológicas e apontem como obsoletas a fiscalização *in loco*, há de ser feito sopesamento com as premissas legais que impõem o requisito da efetiva fiscalização para cobrança da taxa de polícia.

Soluções, como aquelas apresentadas por Raphael Frattari³⁶, que apontam uma saída legislativa para o problema, podem indicar um caminho. No entanto, coaduna-se com a posição de que a praticabilidade exacerbada não apenas não resolve a questão, como se revela temerária, na medida em que surge como uma carta branca permitindo a proliferação de taxas de polícia no mínimo questionáveis constitucionalmente, porquanto não se pode olvidar o ponto da efetividade de uma contraprestação da Administração Pública. Demonstrar aparato suficientemente habilitado e qualificado para apurar os aspectos técnicos que determinado exercício de poder de polícia exige, dentro de uma estrutura proporcionalmente adequada à quantidade de administrados, seria, no mínimo, a diretriz mais justa a ser seguida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

IV. A TAXA DE CONTROLE, ACOMPANHAMENTO E FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE EXPLORAÇÃO E APROVEITAMENTO DE RECURSOS HÍDRICOS – TFRH DO ESTADO DO PARÁ

4.1. Características gerais introdutórias e o contexto de criação da TFRH

A Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH foi criada pelo Estado do Pará por intermédio da Lei 8.091, publicada em 30 de dezembro de 2014. Atualmente, encontra-se regulamentada pelo Decreto Estadual 1.277, publicado em 19 de fevereiro de 2015, e tem como supedâneo jurídico o art. 145, inciso II, da Constituição Federal de 1988, já apresentado ao longo do presente trabalho.

34 COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 98 e 99.

35 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário (Steuerrecht). Luiz Dória Furquim (trad.). Tradução da 18. ed. alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. I, p. 233.

36 “A resolução deste problema deveria passar pela ação legislativa, de preferência, com a alteração do próprio Código Tributário Nacional para exigir que parcela significativa dos administrados fosse fiscalizada para que o ente político pudesse exigir a taxa de todos aqueles que pudessem sê-lo, solução mais adequada do que aquela tomada inadvertidamente pelo STF.” (Op. cit., p. 160)

Trata-se de uma taxa cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de exploração e aproveitamentos de recursos hídricos em território paraense, nos termos do art. 2º da Lei Estadual 8.091/2014³⁷, o qual, *supostamente*³⁸, encontra fundamento no art. 23, inciso XI, da Constituição Federal.

De acordo com o art. 3º da Lei da TFRH³⁹, o referido exercício do poder de polícia será executado pela Secretaria Estadual de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS no sentido de planejar, organizar, dirigir, coordenar, executar, controlar e avaliar as ações setoriais relativas à utilização de recursos hídricos, bem como registrar, controlar e fiscalizar a exploração e o aproveitamento deste recurso.

Contextualizando, o Estado do Pará é o segundo maior Estado do Brasil em extensão territorial com uma área de 1.247.954,32 Km², perdendo apenas para o Estado do Amazonas⁴⁰. Localizado na região norte do País, em plena floresta amazônica, possui reconhecida abundância de mananciais e extensas bacias hidrográficas, da qual se destacam os rios Amazonas, Tocantins, Tapajós, Xingú, Pará, Jarí, Trombetas, Capim e Guamá.

Considerando tamanha responsabilidade, bem como o gigantesco potencial existente, o Estado do Pará instituiu a TFRH com o objetivo de fiscalizar a exploração dos seus recursos hídricos. A água é um recurso natural indispensável à sobrevivência dos seres vivos. Assim, necessário se mostra uma maior atenção do Poder Público no que diz respeito ao uso racional deste bem tão importante.

Daí, pelo menos em tese, a motivação da TFRH: já que a água é de interesse da coletividade, decidiu por *bem* o Estado do Pará impor certas limitações à liberdade e à propriedade dos respectivos administrados que utilizam o recurso hídrico em larga escala, com o fito de se evitar possíveis abusos no seu uso indiscriminado e irracional. Foca-se a Taxa em atingir dois setores especificamente: (i) setor hidrelétrico paraense, o qual, diga-se de passagem, é extremamente hercúleo, vide as usinas de Belo Monte e Tucuruí; e (ii) empresas com objetivos comerciais que consomem recurso hídrico a título de insumo no processo produtivo, notadamente a indústria siderúrgica, excluídas as empresas que envasam água e as que utilizam o líquido para agricultura, segundo o art. 8º do Decreto 1.277/2015⁴¹.

37 “Art. 2º Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, cujo fato gerador é o exercício regular do Poder de Polícia conferido ao Estado sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos em território paraense.”

38 Este assunto será visto mais adiante. Por hora, basta saber que existe muita discussão a respeito do alcance do art. 23, inciso XI, da CF.

39 “Art. 3º O Poder de Polícia de que trata o art. 2º será exercido pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS, para:

I – planejar, organizar, dirigir, coordenar, executar, controlar e avaliar as ações setoriais relativas à utilização de recursos hídricos;

II – registrar, controlar e fiscalizar a exploração e o aproveitamento de recursos hídricos.

Parágrafo único. No exercício das atividades relacionadas no caput, a Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS, contará com o apoio operacional dos demais órgãos da Administração Estadual.”

40 IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. Área territorial brasileira. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/areaterritorial/principal.shtm>>. Acesso em: 8 jun. 2016.

41 “Art. 8º A alíquota da TFRH é reduzida a zero nas atividades abaixo, com o fim de evitar onerosidade excessiva e para atender as

4.2. Aspectos da regra-matriz de incidência da TFRH

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta cujo objetivo é o de disciplinar a relação existente entre o Estado e os respectivos administrados⁴². Ela é estruturada em duas partes: antecedente e consequente. O antecedente é a hipótese; é a situação eleita e descrita pelo legislador suscetível de ocorrência no mundo objetivo que dará ensejo ao nascimento da relação jurídico-tributária. Ao assim fazer, o legislador seleciona e conjuga critérios de identificação que capacita o operador do direito em reconhecer precisamente tal fato quando da sua ocorrência. Os critérios combinados são: material (indicativo de comportamento); espacial (indicativo de lugar) e temporal (indicativo de tempo)⁴³.

A segunda parte é o consequente da norma, que descreve os critérios para a identificação do vínculo jurídico em si, norteando a compreensão dos polos inseridos na relação jurídico-tributária, bem como o dimensionamento e a mensuração desta. Os critérios são apenas dois: critério pessoal e critério quantitativo. O critério pessoal é o que permite apontar quem são os sujeitos da relação, ou seja, sujeito ativo-credor, de um lado, e sujeito passivo-devedor, do outro. Já o critério quantitativo, por vezes, é aquele que remete ao objeto da prestação. É onde se saberá a quantia a ser paga a título de tributo, consubstanciada no elo base de cálculo e alíquota⁴⁴.

Assim, conectando ambos os elementos, tem-se o núcleo lógico-estrutural da regra-matriz de incidência tributária. A construção da regra-matriz de incidência tributária perpassa pela ideia de facilitar a compreensão da mensagem prescrita na Lei. Trata-se de um excelente instrumento de esclarecimento e organização do texto bruto normativo, pois além de clareá-lo, oferece ao exegeta um ponto de partida que favorece o trabalho tanto no que diz respeito ao aspecto semântico, como ao aspecto pragmático⁴⁵.

Nesse sentido, com o fito de desvendar os traços importantes da TFRH para melhor percepção dos seus efeitos tributários, visa-se doravante construir os aspectos da sua regra-matriz.

Pois bem, destrinchando a Lei Paraense 8.091/2014 e, começando a demonstrar por primeiro o antecedente, consta no art. 2º já citado alhures, o critério material da TFRH, que consiste no exercício regular do poder de polícia sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos. Também neste artigo encontra-se o critério espacial,

peculiaridades inerentes às diversidades do setor hídrico:

I – às unidades, estabelecimentos, empreendimentos, companhias ou empresas de saneamento públicas ou privadas, que utilizem recurso hídrico com a finalidade de abastecimento residencial, seja unifamiliar ou multifamiliar;

II – à agricultura familiar: todos os empreendimentos e atividades, qualquer que seja o volume;

III – à agricultura comercial ou agronegócio: todas as culturas irrigadas, incluindo a captação superficial para a rizicultura e aqüicultura, qualquer que seja o volume;

IV – às unidades de educação, hospitalares e/ou de tratamento de saúde, qualquer que seja o volume;

V – à indústria de fabricação de água envasada.”

42 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 339.

43 Ibidem, p. 266.

44 Ibidem, p. 290.

45 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2015, p. 153.

pois o legislador delimitou que o exercício do poder de polícia se dará sob o território paraense. Já o critério temporal, por sua vez, está previsto no art. 7º da Lei⁴⁶, e aduz que a TFRH será apurada mensalmente.

Ato contínuo, passa-se a demonstrar o consequente. Iniciando pelo critério pessoal, verifica-se no art. 5º da mesma Lei⁴⁷ que o sujeito passivo da TFRH será a pessoa, física ou jurídica, que utilizar o recurso hídrico como insumo no seu processo produtivo ou com a finalidade de exploração ou aproveitamento econômico. De outra banda, como resultado, resta claro que o sujeito ativo é o Estado do Pará, uma vez que foi este ente federado a pessoa jurídica de direito público que, no uso da competência tributária conferida pela Constituição Federal, instituiu a TFRH.

Quanto ao critério quantitativo, estipula o art. 6º referida Lei⁴⁸ que, via de regra, a base de cálculo da TFRH será o m³ (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado e a alíquota corresponderá a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPF-PA. Entretanto, em determinados casos previstos na legislação específica, o Poder Executivo poderá reduzir o valor da TFRH, como nas situações, por exemplo, em que houver onerosidade excessiva.

Não obstante, chama-se atenção para outra especificidade importante: caso o recurso hídrico seja utilizado para fins de aproveitamento energético, o valor da TFRH será 0,5 (cinco décimos) da UPF-PA por 1.000 m³ (mil metros cúbicos).

4.3. Exame de constitucionalidade

4.3.1. Panorama jurídico atual

Publicada em 30 de dezembro de 2014, a TFRH, em respeito ao princípio da anterioridade previsto no art. 150, inciso II, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal, passou a ser cobrada a partir de abril de 2015. No entanto, diversos aspectos do tributo tiveram a sua constitucionalidade questionada, suscitando discussões expressivas no mundo jurídico.

Nesta linha, a Confederação Nacional da Indústria – CNI, no dia 1º de setembro de 2015, ajuizou no Supremo Tribunal Federal – STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.374, contra a Lei Estadual Paraense 8.091/2014, que instituiu a TFRH. Dentre os vários argumentos levantados, debruça-se o debate sobre basicamente duas vertentes: (i) a

46 “Art. 7º A TFRH será apurada mensalmente e recolhida até o último dia útil do mês seguinte à exploração ou aproveitamento do recurso hídrico.”

47 “Art. 5º Contribuinte da TFRH é a pessoa, física ou jurídica, que utilize recurso hídrico como insumo no seu processo produtivo ou com a finalidade de exploração ou aproveitamento econômico.”

48 “Art. 6º O valor da TFRH corresponderá a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPF-PA por m³ (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado.

§ 1º O valor da TFRH corresponderá a 0,5 (cinco décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPF-PA por 1.000 m³ (mil metros cúbicos), no caso de utilização de recurso hídrico para fins de aproveitamento hidroenergético.

§ 2º O Poder Executivo poderá reduzir o valor da TFRH, nos seguintes casos:

I – para evitar onerosidade excessiva;

II – nos casos da utilização de recursos hídricos para a produção na cadeia alimentícia;

III – para atender às peculiaridades das diferentes atividades econômicas;

IV – considerando a ocorrência de investimentos voluntários para melhorar a qualidade do uso sustentável de água.”

incompetência dos Estados para exercer atividade de poder de polícia no sentido de controlar, acompanhar e fiscalizar as atividades de exploração e aproveitamento dos recursos hídricos, haja vista que o art. 23, XI, da CF não deve ser interpretado de maneira isolada, mas sim, de maneira sistemática, em conjunto com outros artigos da Constituição Federal, como o art. 20, incisos III e VIII, § 1º, o art. 22, inciso IV, e o art. 176, o que levaria à conclusão de que a competência para tanto é da União; (ii) a base de cálculo escolhida para mensurar a hipótese de incidência da TFRH não representa uma atividade estatal, gerando, como corolário, outros desacertos jurídicos como a não equivalência entre o custo da atividade estatal e o valor arrecadado a título de tal tributo.

Pois bem, do lado contrário, há os argumentos do Estado do Pará, o qual, inclusive, prestou informações no bojo do referido processo, defendendo, em termos gerais, a constitucionalidade da Lei questionada. Na oportunidade, o Estado anexou pareceres técnico-jurídicos sobre o tema elaborados por três juristas; são eles: Ives Gandra da Silva Martins⁴⁹, Eros Roberto Grau⁵⁰ e Paulo de Barros Carvalho⁵¹.

Os doutrinadores mencionados compartilham da mesma opinião: a Lei 8.091/2014, que instituiu a TFRH, é constitucional. O foco dos argumentos expostos, em síntese, é o mesmo dos alegados pela CNI, porém opostos. Ou seja, atestam que o Estado tem sim competência para exercer a atividade do poder de polícia, controlando, acompanhando e fiscalizando a exploração e o aproveitamento dos recursos hídricos, pois tal atividade enquadra-se na faixa de competência constitucionalmente outorgada no art. 23, inciso XI, bem como ponderam que a base de cálculo eleita pelo legislador paraense está adequada aos ditames constitucionais, visto que se sintoniza perfeitamente com a hipótese de incidência.

Com efeito, no entrechoque narrado estão presentes outros questionamentos de menos destaque, como por exemplo, se o fato gerador da TFRH é ou não é uma atividade administrativa que se configura como exercício do poder de polícia. Entretanto, como os pontos jurídicos são diversos, a análise completa de todos eles transbordaria os objetivos do presente trabalho. Desta forma, far-se-á um corte metodológico doravante para examinar apenas os problemas apontados no que tange à base de cálculo eleita e a equivalência pretendida no elo custo da atuação estatal vs. valor arrecadado.

-
- 49 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.
- 50 GRAU, Eros Roberto. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.
- 51 CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

4.3.2. Base de cálculo da TFRH

Nos termos do que fora exposto alhures, a base de cálculo da TFRH é o m³ (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado como insumo no processo produtivo ou com a finalidade de exploração e aproveitamento econômico. Ressalta-se que, caso o recurso hídrico seja utilizado para fins de aproveitamento energético, a base de cálculo passa a ser 1.000 m³ (mil metros cúbicos). De todo modo, muda-se apenas a quantidade; a base de cálculo ainda permanece sendo m³ (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado.

Para os três juristas citados acima, a base de cálculo eleita pelo legislador paraense não contém nenhum vício de constitucionalidade, pois corresponde a um critério apto a mensurar o exercício do poder de polícia executado pelo Estado do Pará.

Ives Gandra da Silva Martins⁵² pondera que:

“A base de cálculo da taxa paraense é o custo do poder de polícia, que tem como referencial a quantidade – e não o valor – do recurso hídrico utilizado, sendo natural que, quanto maior for o uso do recurso, maior o custo do exercício do poder de polícia, no que diz respeito aos impactos ambientais e de danos ao Estado que tal uso possa provocar, exigindo, portanto, maior fiscalização.”

Eros Roberto Grau⁵³, na mesma linha de raciocínio, argumenta que a base de cálculo da TFRH está adequada aos preceitos constitucionais, *in verbis*:

“Pois é certo que quanto maior o volume de utilização [= quantidade de m³ (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado pelo contribuinte da taxa], mais extenso será o exercício de poder de polícia pela Administração. A tanto extraio a reafirmação da constitucionalidade do artigo 6º da lei estadual paraense.”

Não obstante, Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ compartilha do mesmo pensamento. Confira-se:

“O exame analítico do art. 6º do Diploma Legal permite apontar, em seus pormenores, os aspectos selecionados pelo ente tributante para dimensionar a conduta praticada pelo Poder Público: a base de cálculo é integrada pelo volume de recurso hídrico utilizado, enquanto a alíquota compõe-se por 0,2 (dois décimos) da unidade padrão fiscal do Estado do Pará. Agregando-os, chegamos à seguinte expressão: TFRH = 0,2UfpPA x m³H em que 0,2UfpPA representa os dois décimos

52 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

53 GRAU, Eros Roberto. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

54 CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

da unidade fiscal, na posição de alíquota mensurado do gravame, e m^3H indica a quantidade (metros cúbicos) de recursos hídricos utilizados.

Da conjugação desses elementos tem-se o valor da taxa, de modo que, quanto maior o volume de recursos hídricos empregados, mais elevada é a demanda da atividade fiscalizatória, sendo a TFRH calculada proporcionalmente a essa atuação.”

Com todo respeito aos juristas, este entendimento não merece prosperar. A esta altura, já é certo que a base de cálculo da taxa deve quantificar o valor da atuação estatal incorrido no exercício do poder de polícia. Nesta oportunidade, indaga-se: será que o volume de recurso hídrico utilizado oferece alguma informação sobre a intensidade da atuação estatal?

Acredita-se que não. Na medida em que o legislador elege como base de cálculo o m^3 (metro cúbico) de recurso hídrico utilizado, o raciocínio correto a ser feito é o de que quanto maior for o volume de recurso hídrico utilizado, maior será a produção e, portanto, maior será também o valor a ser pago a título de TFRH. O volume de recurso hídrico utilizado não se relaciona com o aumento de demanda fiscalizatória por parte do Estado. O que acontece, na verdade, é que se trata de uma unidade relacionada à atividade do contribuinte.

Custo da atuação estatal e volume de recurso hídrico utilizado não são grandezas diretamente proporcionais. Explica-se: caso a empresa “A” utilize 100.000 m^3 (cem mil metros cúbicos) de recurso hídrico em um mês e a empresa “B”, por vezes, utilize 500.000 m^3 (quinhentos mil metros cúbicos), pode-se inferir que, por este critério, o Estado fará um aporte de recurso público cinco vezes maior para fiscalizar a empresa “B” do que a empresa “A”? É claro que não!

Compreendendo o silogismo na prática, em maio de 2015, na usina hidrelétrica de Tucuruí, localizada no município de Tucuruí/PA, a vazão turbinada de recurso hídrico foi 32.203.094.400 m^3 (trinta e dois bilhões duzentos e três milhões noventa e quatro mil e quatrocentos metros cúbicos), resultando na quantia de R\$ 44.089.256,54 (quarenta e quatro milhões oitenta e nove mil duzentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e quatro centavos) a ser paga a título de TFRH, enquanto que na usina hidrelétrica de Curuá-Una, localizada município de Santarém/PA, a vazão turbinada de recurso hídrico no mesmo mês foi de 1.384.732.800 m^3 (um bilhão trezentos e oitenta e quatro milhões setecentos e trinta e dois mil e oitocentos metros cúbicos), totalizando a dívida tributária de R\$ 1.895.837,68 (um milhão oitocentos e noventa e cinco mil oitocentos e trinta e sete reais e sessenta e oito centavos)⁵⁵.

55 Informações retiradas de documentos juntados pela Confederação Nacional da Indústria no curso do processo da ADI 5.374.

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

Ora, é evidente que o Estado do Pará não gastou aproximadamente 23 vezes mais dinheiro exercendo o poder de polícia para fiscalizar Tucuruí ao invés de Curuá-Una. Além disso, consoante visto em tópico anterior, o poder de polícia a ser exercido pela Administração Pública no caso da TFRH engloba atividades de gestão e de políticas públicas gerais. A atuação está pautada em ações de planejamento, organização, coordenação, avaliação, registro etc. Nesse passo, resta patente a inexistência de uma interferência concreta entre o volume de recurso hídrico utilizado pelo contribuinte e o desenvolvimento destas ações. Em outro dizer e indo direto ao ponto, a variável volume de recurso hídrico utilizado não se presta para medir o custo da atuação estatal, logo, não deve ser considerada como uma base de cálculo escoreta para mensuração da TFRH.

Agora, é de se reconhecer que muito provavelmente o Estado venha a gastar mais recursos exercendo o poder de polícia sobre a usina de Tucuruí do que sobre a usina de Curuá-Una. Por causa do volume de água? Diretamente não e – talvez – indiretamente sim. Existem outras variáveis a serem consideradas no cálculo, tal como o porte da usina e a intensidade da atividade administrativa empresarial, por exemplo, as quais inevitavelmente exigirão uma demanda estatal maior.

Por trás deste contexto, poderá constar ou não uma variação a maior de recurso hídrico utilizado. Entretanto, a análise a ser feita é dentro do conjunto como um todo. Argumentar que a demanda do Estado aumenta na mesma proporção em que aumenta o volume de recurso hídrico utilizado é absurdo e ilógico, pois não há uma relação direta e linear entre ambas as grandezas. Como dito acima, pode até ser que isso ocorra, porém não em proporções sequenciais como quer o legislador paraense: para cada “x” m³ (“x” metros cúbicos) de água, multiplica-se 0,2 ou 0,5 da UPF-PA⁵⁶. Na escala em que se propõe, a base de cálculo da TFRH não reflete o custo da atividade estatal.

Ato contínuo, está presente no mundo jurídico nacional discussões muito semelhantes a esta envolvendo base de cálculo de outras taxas de polícia instituídas Brasil afora. Nesta oportunidade, destacam-se as Taxas Minerárias instituídas pelos Estados do Pará, Mato Grosso do Sul, Amapá e Minas Gerais. Em todas elas, grosso modo, a base de cálculo eleita pelo legislador é o volume de minério extraído e, guardadas as devidas proporções, o raciocínio a ser feito é praticamente o mesmo da base de cálculo da TFRH.

Analisando a Taxa Mineira, Sacha Calmon, Misabel Derzi e André Mendes Moreira⁵⁷ compartilham do mesmo pensamento *supra*, porquanto a base de cálculo eleita não corresponde à atuação estatal, mas sim a do contribuinte. A proporção em que é produzida uma tonelada de produto mineral, o contribuinte deverá pagar 1 (um) UFEMG, de modo que, quanto maior for a sua produção, maior será o valor da dívida tributária.

56 Se o recurso hídrico for utilizado para fins de aproveitamento energético, a alíquota passa a ser de 0,5 UPF-PA.

57 COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da taxa de fiscalização de recursos minerários instituída pelo estado de Minas Gerais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n° 210, 2012, p. 132-145, (134).

Assim, a base de cálculo da Taxa Mineira em realidade leva em consideração a capacidade contributiva e não o custo da atividade estatal.

Nos mesmos termos, Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira⁵⁸ são enfáticos em afirmar que “a utilização da quantidade de toneladas para a definição do *quantum debeatur* não promove, em qualquer ocasião, a mensuração da atividade estatal desenvolvida (seja qual ela for)”, pois o “peso do minério extraído é absolutamente incapaz de dizer qualquer coisa sobre a medida da atividade administrativa”.

Nesta esteira, o volume de recurso hídrico não condiz com uma ilustração da atividade estatal. Carece a unidade escolhida de uma ligação de congruência para com esta atividade correlata. O volume de recurso hídrico não retrata o custo, o valor, a frequência, a intensidade ou qualquer outro ato interno da Administração Pública; retrata, na verdade, a atividade produtiva do contribuinte. E se assim é, tem-se uma violação às premissas existentes na Constituição Federal do Brasil.

4.3.3. Custo da atividade estatal vs. valor arrecadado

Ainda que não se concorde com as ponderações feitas anteriormente, a TFRH não resiste ao teste: custo da atividade vs. valor arrecadado. Estar vinculada a uma atividade estatal referível ao contribuinte é um atributo ínsito ligado ao próprio talante das taxas como espécie tributária. Como tal, provoca certas implicações as quais devem obediência sob o prisma constitucional. Refere-se no narrado à necessidade de perquirir a equivalência entre o custo da atividade e o valor arrecadado com a taxa.

Ora, já que a taxa apresenta um caráter remuneratório face uma atuação do Estado, deve esta manter razoável equivalência com a despesa por ela efetuada⁵⁹. Noutras palavras, as taxas só são admitidas para fazer jus ao custo da Administração. Logo, precisa haver um perfeito equilíbrio entre o ônus público e o desfalque patrimonial dos respectivos particulares⁶⁰.

Desta forma, o resultado da arrecadação de uma taxa não pode transpor as barreiras do custo da atividade estatal que se projeta recompor. É verdade que encontrar a exata equivalência entre o dispêndio gerado e o valor exigido é uma tarefa que beira o impossível dada a complexidade de se mensurar ambos os fatores. Contudo, tal dificuldade não autoriza uma disparidade exorbitante nos números; requer-se, ao menos, que a diferença seja pequena, aproximada e, sobretudo, razoável para que não haja margem ao surgimento de taxas meramente arrecadatórias.

58 SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Taxas de fiscalização sobre a exploração de recursos minerais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 210, 2013, p. 40-54, (50).

59 COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 55.

60 MELO, José Eduardo Soares de. Taxa e preço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, nº 10, 1985, p. 208.

Como bem alerta Humberto Ávila⁶¹, “o fato de não haver a necessidade de identidade absoluta entre o custo de serviço e o montante arrecadado pela taxa não quer dizer que ela possa ter qualquer valor”. Existindo uma discrepância muito superior do custo em relação ao valor arrecadado, passa a apresentar a taxa um feitiço inconstitucional por total quebra da relação de equivalência⁶². Nada justifica uma taxa cujo produto da arrecadação ultrapasse significativamente o custo da atividade estatal⁶³.

Isto posto, a TFRH é inconstitucional porquanto o valor arrecadado excederia – e muito – o custo incorrido no exercício do poder de polícia pelo Estado do Pará, desrespeitando o princípio da equivalência e as premissas alocadas no sistema tributário nacional. De acordo com um levantamento feito pela CNI⁶⁴ indicado na petição inicial da ADI 5.374, estima-se que a arrecadação do Estado do Pará com a TFRH, considerando tão somente o setor hidrelétrico, seria incrivelmente superior ao orçamento da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade – órgão responsável por exercer o poder de polícia.

A Receita estimada é a quantia de R\$ 912.441.419,21 (novecentos e doze milhões quatrocentos e quarenta e um mil quatrocentos e dezenove reais e vinte e um centavos) enquanto que o orçamento previsto para 2015 da referida Secretaria soma R\$ 65.665.991,00 (sessenta e cinco milhões seiscentos e sessenta e cinco mil novecentos e noventa e um reais). Ou seja, em termos numéricos, a arrecadação superaria em mais de treze vezes o custo do poder de polícia. A fórmula matemática seria: (custo da atividade estatal x 13,89 = valor arrecadado). Ora, convém-se que um disparate desta monta não se mostra pertinente e razoável. Portanto, reafirma-se a inconstitucionalidade da TFRH.

V. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS TAXAS DE POLÍCIA ESTADUAIS NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Há muito se discute a crise federalista vivenciada no Brasil. No âmbito fiscal, especialmente, a matéria ganha evidência em função dos conflitos entre os entes federados, cujo resultado representa uma verdadeira ameaça ao cooperativismo cobijado pela Constituição de 1988.

A Carta Cidadã estabeleceu um federalismo fiscal bastante rígido, como observa Daniel K. Goldberg⁶⁵, necessariamente pautado em (i) competências tributárias exclusivas para cada uma das pessoas jurídicas de direito público interno, (ii) transferências constitucionais mandatórias, (iii) transferências voluntárias, (iv) destinação orçamentária e (v) autonomia financeira e orçamentária para os entes federativos.

61 Op. cit., p. 42.

62 ESTANISLAU, César Vale; MOREIRA, André Mendes. As taxas e o princípio da equivalência entre sua arrecadação e os custos da atividade estatal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 233, 2015, p. 34-50. (41).

63 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 443.

64 A CNI, para fins de cálculo, partiu do pressuposto de que, em média, uma usina gera cerca de 55% de sua capacidade instalada e também que o valor cobrado seria apenas sobre a quantidade de recurso hídrico efetivamente utilizado para geração de energia elétrica, descartando o uso eventual. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 23 jun. 2016.

65 GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 28.

Contudo, uma série de políticas desvirtuosas adotadas pela União no decorrer dos últimos anos contribuiu substancialmente para o enfraquecimento da autonomia financeira dos Estados, levando-os a buscar desesperadamente meios alternativos de arrecadação, muitas vezes inconstitucionais, vide o caso da Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, que ora se discute.

Com efeito, esta seção apresenta as questões de ordem genérica que contribuíram para o surgimento da Taxa de Fiscalização de Recursos Hídricos implementada pelo Fisco paraense com finalidade única e exclusivamente arrecadatória. Destaca-se, neste campo, Sophia Goreti Rocha Machado⁶⁶, ao observar que a conformação jurídica das taxas é um dos principais fatores, senão o principal, a permitir que sejam elas implementadas repletas de vícios e manifestadamente afastadas da finalidade para a qual se propõem.

Nesse passo, os fatores considerados como os principais responsáveis pela constante busca dos Estados por receitas são: (a) concentração de receitas tributárias nas mãos da União (pautado fortemente no aumento das contribuições sociais), (b) perdas arrecadatórias em função da desoneração das exportações de produtos primários e semielaborados e (c) insuficiência do fundo de repasse aos entes federativos criado pela Lei Kandir⁶⁷.

Imperioso destacar o impacto gerado com o advento da Lei Kandir, especialmente, sobre os Estados exportadores de produtos primários e semielaborados de baixo valor agregado. Muito embora tenha sido importante para o equilíbrio da inflação e a diminuição do chamado “custo Brasil”, o qual pode ser entendido como o custo para a produção de determinado bem produzido no País destinado à exportação, deixou uma série de Estados órfãos das receitas provenientes daqueles tributos arrecadados sobre essas operações, sobretudo, o ICMS.

O Estado do Pará, notadamente reconhecido por ser um destes, sentiu os efeitos da desoneração em seus cofres – maximizado pela insuficiência do fundo de repasse previsto pela Lei Kandir – e encontrou nas taxas de fiscalização um meio compensatório para tais perdas, a exemplo da TFRH e da Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM, prevista na Lei Estadual 7.591/2011.

Ora, não é novidade a política tributária que vem sendo adotada pela União Federal – especialmente ao longo das últimas duas décadas – concentrada, indubitavelmente, nas contribuições sociais⁶⁸, centralizando cada vez mais a arrecadação tributária em seu poder. Explica-se: a rigor, as contribuições sociais são tributos de natureza não partilhável, isto é, não devem ser necessariamente compartilhadas pela União Federal com entes

66 MACHADO, Sophia Goreti Rocha. *Taxas de fiscalização e federalismo fiscal: o caso da TFRM*. 219f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016, p. 79.

67 Lei Complementar 87/1996.

68 MACHADO, Sophia Goreti Rocha. *Op. cit.*, p. 168.

subnacionais⁶⁹. Dessa forma, valeu-se o ente federal desta característica a fim de robustecer sua arrecadação sem precisar necessariamente compartilhá-la com os Estados.

Outro fator responsável para a referida concentração pode ser atribuído às sucessivas prorrogações de desvinculações das receitas destinadas ao Governo Central, pois ainda que sejam as contribuições destinadas a finalidades específicas, em virtude disto, acabam por servir ao custeio de despesas gerais do Governo Federal.

Nesse sentido, pode-se dizer que Estados, Distrito Federal e Municípios descobriram nas taxas, em particular, por seu caráter concorrente, alternativa às constantes perdas arrecadatórias e a concentração de receitas cada vez mais forte nas mãos da União. Dessa forma, cita-se o exemplo 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, através da Lei Estadual 7.182/2015, como meio oblíquo de arrecadação, igualmente, a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH.

Vale ressaltar, como bem pontuado por Igor Mauler Santiago⁷⁰, que essa prática vem se tornando cada vez mais frequente ante o silêncio do STF a respeito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI 4.787/AP, ADI 4.785/MG e ADI 4.786/PA) das Taxas Minerais.

Por fim, em consonância com o exposto alhures, fica o registro de ser mister a garantia da autonomia financeira para cada pessoa jurídica de direito público, mediante o montante de ingressos necessários à manutenção de sua independência⁷¹. Caso contrário, continuar-se-á vendo uma busca operacionalizada por meios transversais, no mínimo questionáveis, de arrecadação e, conseqüentemente, da quebra do modelo de federalismo cooperativo que a Constituição Federal de 1988 previu, mas não pôs em prática.

VI. CONCLUSÃO

Em virtude da análise realizada ao longo do presente estudo, chega-se à conclusão que a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos do Estado do Pará carece de fundamentação constitucional e legal que justifique a base de cálculo adotada pelo legislador paraense, vez que esta se mostra incapaz de dimensionar a atividade estatal proposta.

É com base na asserção prevista no art. 145, inciso II, da Constituição Federal, que se faz tal afirmação. Ora, a taxa é um tributo vinculado a um ato do Estado regrado pelo caráter sinalagmático e pelo princípio da equivalência. E se assim é, a base de cálculo eleita deve

69 *Ibidem*, p. 169.

70 SANTIAGO, Igor Mauler. Estados cobram taxas brutais para fingir que fiscalizam o que não podem. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-17/consultor-tributario-estados-cobram-taxas-brutais-fingir-fiscalizam-nao-podem>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

71 SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82.

corresponder a tal expectativa. É dizer: base de cálculo da taxa obriga-se a ser um critério apto a traduzir em números o custo da atividade estatal.

Eleger como base de cálculo o volume de recurso hídrico utilizado como insumo no processo produtivo é uma medida um tanto quanto controversa, pois, na verdade, estar-se-ia medindo uma atividade do contribuinte. Isto posto, verifica-se a total incongruência na opção adotada pelo legislador paraense, o qual, aparentemente, institui a referida exação com viés arrecadatário. Do contrário fosse, não haveria um disparate tão grande entre o custo da atividade estatal e a estimativa de arrecadação.

VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. Taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 204, 2012.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. revista. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas – limites constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.

–. Uma crítica à aparente flexibilização do STF da “efetividade do exercício do poder de polícia” na taxa de renovação de alvará de localização e funcionamento de estabelecimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 193 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

–. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

–. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

–; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da taxa de fiscalização de recursos minerários instituída pelo estado de Minas Gerais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 210, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

–. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

ESTANISLAU, César Vale; MOREIRA, André Mendes. As taxas e o princípio da equivalência entre sua arrecadação e os custos da atividade estatal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 233, 2015.

FERRAZ, Roberto. *Taxa – instrumento de sustentabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

FRATTARI, Rafael. As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal? *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 261, 2012.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.

GRAU, Eros Roberto. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. Área territorial brasileira. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/areaterritorial/principal.shtm>>. Acesso: 8 jun. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária – entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Sophia Goreti Rocha. *Taxas de fiscalização e federalismo fiscal: o caso da TFRM*. 219f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4838097>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 7. ed. São Paulo: RT, 1979.

–. *Direito municipal brasileiro*. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: RT, 1964. v. 1.

MELO, José Eduardo Soares de. Taxa e preço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, nº 10, 1985.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

–. *Doutrina e prática das taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 4. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2011.

–. *Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)*. 2. ed. revista, atualizada e aumentada. São Paulo: Malheiros, 2003.

–. *Taxas de polícia*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Estados cobram taxas brutais para fingir que fiscalizam o que não podem*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-17/consultor-tributario-estados-cobram-taxas-brutais-fingir-fiscalizam-nao-podem>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Taxas de fiscalização sobre a exploração de recursos minerais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 210, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

–. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Luiz Dória Furquim (trad.). Tradução da 18. ed. alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. I.

Data de recebimento: 02/08/2016.

Data de aprovação do artigo: 18/09/2016.