

UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O PROJETO DE LEI FLUMINENSE N. 1.877/2012 – TFPG¹

Fabio Luiz Gomes Gaspar de Oliveira

1. Introdução

Recentemente foi aprovado pela ALERJ o Projeto de Lei n. 1.877/2012, ainda pendente de sanção pelo Governador do Estado, o qual institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Petróleo e Gás – TFPG.

A hipótese de incidência da taxa em foco é definida pelo “*exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro*”, sendo a respectiva fiscalização de polícia² exercida pela Secretaria de Meio Ambiente, com colaboração operacional da Secretaria de Estado de Fazenda para arrecadar o tributo. O fato gerador, por outro lado, é a venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do petróleo ou gás extraído.

O contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que esteja, a qualquer título, autorizada a realizar pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos de petróleo e gás no Estado do Rio de Janeiro. A base de cálculo corresponderá a quatro UFIR/RJ por barril ou unidade equivalente de petróleo ou gás extraído.

1. Este artigo espelha a opinião do autor, não refletindo a posição das instituições que o mesmo represente profissionalmente.

2. Sobre o poder de polícia e os momentos em que o mesmo se corporifica, vide o escólio do Prof. Diogo de Figueiredo Moreira Neto *in Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

Assentadas as bases fáticas sobre as quais se coloca a *novel* taxa, impende investigar o contexto jurídico no qual a mesma se insere, notadamente a moldura constitucional aplicável e congruência com o Código Tributário Nacional. Nessa linha de raciocínio, importante anotar os seguintes indícios de inconstitucionalidade a serem doravante enfrentados: (i) observância do princípio da Noventena; (ii) competência estadual para o exercício do poder de polícia em questão; (iii) referibilidade da taxa em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor; (iv) relação de razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da respectiva atividade estatal; (v) proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto; (vi) base de cálculo própria de imposto.

2. Do enfrentamento dos vícios e inconstitucionalidades

I. Observância do princípio da noventena

Sobre o princípio da noventena, ou anterioridade nonagesimal, cabe apontar que o art. 11 da norma vergastada dispõe que a mesma entrará em vigor na data de sua publicação, significando que não atentou para o preceito constante do art. 150, III, c, da CF, que estatui que o tributo só poderia ser cobrado noventa dias depois da publicação da lei que o criou. Ademais, não é preciosismo lembrar que, caso o PL não seja sancionado ainda em 2012, é certo que se deverá observar também o princípio da anterioridade clássica, insculpida no art. 150, III, c, da CF, caso em que o tributo apenas poderá ser exigido em 2014.

II. Competência estadual para o exercício do poder de polícia em questão

No que toca à legitimidade do Estado do Rio de Janeiro para exercer o poder de polícia anunciado, importante analisar a respectiva compe-

tência material por dois aspectos: ambiental e regulatório, calçados respectivamente nos incisos VI e XI do art. 23, da CF.

A competência para a fiscalização de polícia ambiental, conquanto pareça de competência comum entre União, Estados e Municípios em razão do dispositivo citado atrás, é, na espécie, restrita pela conjugação do parágrafo único do art. 23, da CF, *c/c* o art. 7º, XIV, b, da LCP n. 140/11, que dispõe de maneira expressa que à União cabe promover o licenciamento ambiental de empreendimentos e atividades localizados ou desenvolvidos no mar territorial, na plataforma continental ou na zona econômica exclusiva. Com efeito, cabendo o licenciamento somente ao ente federal, somente ao mesmo cabe a respectiva fiscalização, carecendo, por conseguinte, o Estado do Rio de Janeiro de competência material para fazê-lo.

No que tange à competência do Estado para “*fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios*”, na esteira do art. 23, XI, da CF, também neste ponto carece o citado ente de competência material. É que, se por um lado, o dispositivo constitucional retro não abarca o setor de Petróleo e Gás, eis que estes têm matriz orgânica – e não recurso hídrico ou mineral – doutro giro há norma específica a tratar desse setor, qual seja, o art. 177, I, dispondo de forma expressa que à União cabe o monopólio da pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e, bem assim, a fiscalização de polícia que lhe é afeita, em plena sintonia com o art. 8º, da Lei n. 9.478/97.

Em sede doutrinária, interessante anotar a percuciência de Aliomar Baleeiro³ sobre o tema:

3. BALEEIRO, Aliomar *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 668.

Taxa sob pretexto de exercício de atribuição de alheia competência incorre em inconstitucionalidade, porque a Carta Política extrema as áreas de ação de cada pessoa de Direito Público.

De maneira conexa Sônia Corrêa da Silva⁴ coloca:

A regularidade do exercício do poder de polícia é, pois, premissa inafastável da competência para exigência da taxa correspondente.

Nesse sentido, faltando ao Estado do Rio de Janeiro o poder de fiscalização de polícia, ambiental ou regulatória, sobre as atividades de Exploração e Produção desenvolvidas *offshore*, resta alijado o Estado em tela da legitimidade para instituir a malfadada taxa em razão do que dispõe o parágrafo único do art. 78, do CTN, norma esta competente para dispor sobre normas gerais de direito tributário em razão do que estatui o art. 146, III, da CF.

Ainda que se admitisse legítima a fiscalização de polícia – ambiental e regulatória – acima discorrida, o que se admite por amor ao debate, as atividades de pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás executadas *offshore*, notadamente as que se encontram na Plataforma Continental e Zona Econômica Exclusiva, se encontram fora da competência territorial do Estado do Rio de Janeiro. Conquanto o mar territorial seja bem da União, a Plataforma Continental e Zona Econômica Exclusiva não se caracterizam como território nacional (quicá dos Estados e Municípios confrontantes) tendo a União direito a tão somente o gozo dos respectivos recursos naturais, na forma do art. 20, V, da CF. É o que se denomina soberania relativa, a qual é regulada pela Lei n. 8.617/93 e pela Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, concluída em Montego Bay, internalizada no direito nacional pelo Decreto n. 1.530/95.

4. CORRÊA DA SILVA, Sônia *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 668.

III. Referibilidade da taxa em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor

Partindo se do ponto que a taxa exsurge sempre de uma atividade estatal, é certo dizer que a mesma demanda haja referibilidade entre o múnus e a pecúnia respectivamente exigida. Contudo, inexistente em relação à TFPG contrapartida estatal a justificar o tributo (mormente face aos valores pertinentes, o que será objeto de análise própria adiante). O grupo de contribuintes que deverão suportar a taxa não recebem atenção estatal em retorno, sendo certo que as atividades descritas no PL refletem meras aspirações hoje inexistentes para fundamentar a imposição desse tributo de natureza contraprestacional.

Com precisão cirúrgica a esse mister, preleciona Aires F. Barreto⁵:

Não basta, ademais, que o serviço (ou poder de polícia) seja pertinente à competência recebida. Mister é que se desenvolva com efetividade. Atividades ou serviços futuros, ainda que programados, não podem dar origem ao tributo. Dá-se o mesmo se faltar a referibilidade direta em relação ao obrigado.

Nessa sequência de raciocínio, anota Ricardo Lobo Torres⁶:

Parece-nos, entretanto, que o exercício do poder de polícia só justificará a cobrança da taxa se houver a prestação específica e divisível. É preciso distinguir, como fazem os administrativistas, entre poder de polícia geral e especial. Embora no poder de polícia a atividade pública se exerça em benefício da coletividade, nem por isso está

5. BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 655, 659, 668.

6. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. (vol. IV – Os tributos na Constituição, p. 404-406.)

ausente a vantagem ou desvantagem individual justificadora do tributo contraprestacional. A especificidade e a divisibilidade, que se implicam mutuamente, significando a prática de atos autônomos em benefício de indivíduos distintos, servem de divisor de águas entre o exercício do poder de polícia suscetível de tributação pela taxa e o exercício genérico desse poder financiado pela receita de imposto. O STF declarou a inconstitucionalidade de taxas de segurança pelo policiamento ostensivo e geral, reconhecendo apenas a legitimidade das que se cobram em troca de atos específicos. Quanto à efetividade ou à disponibilidade, consistente na prática do ato, é também requisito essencial, sob pena de se confundirem a atividade específica estatal e o poder genérico de polícia, tendo em vista que o exercício meramente potencial do poder de polícia desemboca na segurança genérica da ordem pública. Desde cedo o STF procurou coibir o exercício do poder de polícia em si e por si, desprovido de efetividade.

Assim, ausente a juridicidade exigida para a modalidade de tributo em evidência, ilegítima a sua instituição por desconformidade com a moldura constitucional vigente e franca dissonância com o preceito emanado pelo art. 145, II, da Carta Magna.

IV. Relação de razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da respectiva atividade estatal

É cediço que a instituição de taxa decorre da necessidade de o Estado remunerar “*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*”. No caso em análise, contudo, verifica-se que o contexto em que a taxa é instituída é eminentemente arrecadatário (conforme será aprofundado no tópico seguinte) e o volume total de ar-

recadação esperado⁷ com o advento da taxa é absolutamente dissonante do que seria razoável se esperar custaria o aparato estatal necessário para o exercício da fiscalização de polícia veiculada por meio da TFPG.

É o que preleciona Ives Gandra Martins⁸:

Uma taxa cujo valor da imposição superasse de muito o custo do serviço público decorrente perderia sua característica fundamental de taxa para cobrir o poder de polícia e, por decorrência, seria ilegítima.

No mesmo sentido disserta Aires F. Barreto⁹:

Em si mesmo considerado, o poder de polícia não há de gerar a competência para a instituição de tributo. Mister haja a efetiva manifestação desse poder, mediante o efetivo exercício de dada atividade nos limites e condições prefixados pela Constituição. De outra parte, em exigindo o exercício de atividade estatal, só se poderá cogitar de imposição em que o método mensurável seja o da mensuração dessa atividade mesma.

(...)

No que tange às taxas exigidas com fulcro no poder de polícia, não é despendida a advertência e que não é esse poder de polícia, em si mesmo, que dá suporte à taxa, mas sim a concreta realização de atos em que se expressa, quais sejam, exemplificativamente, as vistorias, os laudos, pareceres, despachos, informações, exames, diligências.

(...)

7. R\$ 6,9 bilhões conforme noticiado em matéria do Jornal *O Globo*: <http://oglobo.globo.com/economia/paracompensar-royalties-alerj-cria-taxa-de-7-bi-por-ano-7113711>. Acesso em 30/12/12.

8. MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 650.

9. BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 644, 648, 652.

A base de cálculo das taxas é sempre o valor da atuação do poder público que enseja a taxa (e que tem de estar definida em lei). Em sendo o valor, este só pode ser expresso em reais, por unidade de atuação. As unidades de medida (metro quadrado, testada, alqueire, exemplificativamente) são as alíquotas das taxas.”

No sentir de Elizabeth Nazar Carrazza¹⁰:

O substrato da cobrança desta taxa está nos atos materiais, nas diligências que os agentes públicos praticam, justificadoras da emissão de um juízo, positivo ou negativo. Essas diligências hão de ser necessárias e praticadas no exercício regular do poder de polícia.

Não fosse o elemento de equivalência acima citado corolário lógico do vigente sistema tributário, ainda assim tal mandamento emanaria de norma positiva na medida em que o art. 13, §3º, da LCP n. 140/11 determina, *verbis*:

Art. 13. (...) § 3º Os valores alusivos às taxas de licenciamento ambiental e outros serviços afins devem guardar relação de proporcionalidade com o custo e a complexidade do serviço prestado pelo ente federativo.

Na esteira desse raciocínio, verifica-se cristalina a mácula ao primado do não confisco esculpido no art. 150, IV, da CF, o que é corroborado pela jurisprudência do STF¹¹:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE TAXA
DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS DPVAT

10. CARRAZZA, Elizabeth Nazar *apud* Barreto, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 644.

11. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2551/MG, Relator Ministro Celso de Mello, DJe de 20/04/2006.

INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DAS ENTIDADES SINDICAIS QUE FIZERAM INSTAURAR O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA INOCORRÊNCIA PERTINÊNCIA TEMÁTICA CONFIGURADA ALEGADA UTILIZAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS NÃO-CARACTERIZAÇÃO RECONHECIMENTO, PELO RELATOR DA CAUSA, DE QUE SE REVESTE DE DENSIDADE JURÍDICA A PRETENSÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DEDUZIDA PELOS LITISCONSORTES ATIVOS **INOBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DA RELAÇÃO DE RAZOÁVEL EQUIVALÊNCIA QUE NECESSARIAMENTE DEVE HAVER ENTRE O VALOR DA TAXA E O CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO OU POSTO À DISPOSIÇÃO DO CONTRIBUINTE OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CONFISCATORIEDADE (CF, ART. 150, IV) E DA PROPORCIONALIDADE (CF, ART. 5º, LIV) ENTENDIMENTO DO RELATOR DE QUE, NÃO OBSTANTE CONFIGURADO O REQUISITO PERTINENTE À PLAUSIBILIDADE JURÍDICA, NÃO SE REVELA PRESENTE, NO CASO, O PRESSUPOSTO DO “PERICULUM IN MORA” DECISÃO DO PLENÁRIO, NO ENTANTO, QUE RECONHECEU CONFIGURADA, NA ESPÉCIE, A SITUAÇÃO CARACTERIZADORA DO “PERICULUM IN MORA”, O QUE O LEVOU A NÃO REFERENDAR, POR TAL RAZÃO, A DECISÃO DO RELATOR CONSEQÜENTE DEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR. INADEQUAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS: SITUAÇÃO INOCORRENTE NA ESPÉCIE. CONSEQÜENTE IDONEIDADE JURÍDICA DO MEIO PROCESSUAL UTILIZADO. (...) A GARANTIA CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE. O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que**

limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo de qualquer tributo com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV). A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.). - Conceito de tributação confiscatória: jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) e o magistério da doutrina. A questão da insuportabilidade da carga tributária. **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 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.**

Dessa forma, faltando à TFPG a “razoável equivalência” do elemento contraprestacional próprio dessa espécie de tributo verifica-se inconstitucional por ferir de morte o primado constitucional do não confisco.

V. Proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto

Para um amplo juízo de proporcionalidade do PL dissecado, imprescindível investigar o contexto e motivação legiferante em que se insere. Nesse sentido, destaca-se a sua justificativa:

Diante do risco de perda dos Royalties decorrentes da exploração do Petróleo, o Estado do Rio de Janeiro será o maior prejudicado com considerável redução da receita para o ano de 2013. Muito embora o governo tenha vetado a proposta de redistribuição, o congresso ameaça derrubar o veto. Medidas compensatórias vêm sendo estudadas pelos representantes das unidades federativas prejudicadas, bem como pela presidência da república. O presente projeto vem ao encontro das medidas adotadas para evitar lesão irreparável aos cofres públicos do Estado. Nesse sentido, o Estado de Minas e Pará, já possuem taxa semelhante com o objetivo de controlar e fiscalizar seus recursos minerais e proteger seu meio ambiente.

Prima facie, verifica-se que a motivação para a instituição da TFPG não é a tutela ambiental ou regulatória das atividades petrolíferas desenvolvidas no Estado (ambas às quais carece o respectivo ente de competência material como visto alhures). Ao revés, a indiscreta busca por recursos norteia a iniciativa legislativa e esclarece sem delongas que a razão de ser da taxa é evitar perdas aos cofres públicos oriundas da possível minoração da receita do Estado oriunda da perda dos Royalties da exploração do petróleo. Resta saber: a iniciativa é legítima e passa pelo crivo da proporcionalidade?

Na lição de José Joaquim Gomes Canotilho¹², o princípio da proporcionalidade, ou princípio da proibição de excesso, constitui “*um limite constitucional à liberdade de conformação do legislador*”. E segue o magistério:

O princípio da proporcionalidade dizia primitivamente respeito ao problema da limitação do poder executivo, sendo considerado como medida para as restrições administrativas da liberdade individual. É com este sentido que a teoria do estado o considera, já no século XVIII, como máxima suprapositiva, e que ele foi introduzido, no século XIX, no direito administrativo como princípio geral de direito de polícia. [...] Posteriormente, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, também conhecido por princípio da proibição de excesso, foi erigido à dignidade de princípio constitucional...

Sobre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, merece destaque a lição de Hely Lopes Meirelles¹³:

Sem dúvida, pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais.” (...) A Lei 9.784/99 também prevê os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Assim, determina nos processos administrativos a observância do critério de “adequação entre os meios e fins”, cerne da razoabilidade, e veda “imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”, traduzindo aí o

12. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 617.

13. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. atualizada até a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006, e Lei 11.448, de 15.1.2007 por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 93-94.

núcleo da noção da proporcionalidade (cf. art. 2º, parágrafo único, VI).

Do escólio de Ives Gandra Martins¹⁴ depreende-se que:

O poder tributante não exerce o poder de polícia para justificar a cobrança de taxa pertinente, mas cobra a taxa relacionada porque exerce o poder de polícia. E o poder de polícia é serviço público profilático, objetivando orientar o comportamento social e empresarial, dentro de regras de ordem e coerência. Não tivesse natureza de serviço público, a taxa remuneratória pertinente não teria a conformação de tributo, posto que o exercício do poder de polícia, artificialmente criado e desrelacionado do interesse social, representaria 'ficção jurídica', inadmissível para a imposição tributária. Só diante de efetiva atuação do poder público manifestada por meio desses atos é cabível a taxa, porque os referidos atos é que se constituem na materialidade da hipótese de incidência. O parágrafo único do dispositivo em análise explicita quando se considera regular o exercício do poder de polícia. (...) Nenhum sentido faz admitir taxas com suporte no exercício irregular do poder de polícia.

Mergulhando-se ainda mais nos elementos fundamentais do princípio da proporcionalidade, avaliando-se o mesmo sob o seu espectro da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, verifica-se que menos ainda resiste a TFPG. Com efeito, a instituição da taxa em foco não guarda adequação por não se revestir de instrumento tendente à arrecadação, sendo antes tributo de natureza contraprestacional. Por outro lado, não é necessária posto que a fictícia fiscalização de polícia que a fundamenta já é realizada, no âmbito regulatório, pela ANP, e no am-

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 663.

biental pela TCFARJ¹⁵. Por fim, do ponto de vista da proporcionalidade em sentido estrito, é certo que a ponderação com outros valores tutelados pelo Estado *lato sensu*, como propriedade e a limitação do estado na sua intervenção, bem como livre iniciativa, revela desproporcional a medida, mormente por tantas outras inconstitucionalidades presentes e indicadas neste texto.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁶ ressoa os conceitos acima traçados:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - TAXA DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS - DPVAT - INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS (...) TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. - A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É

15. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado do Rio de Janeiro – Lei Federal n. 10.165/ 2000 e Leis estaduais de n. 5.438/09 e n. 5.629/10.

16. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI n. 2551/MG, Relator Ministro Celso de Mello, DJe de 20/04/2006.

que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

Assim, com espeque em tudo quanto exposto acima, volta-se à questão posta: a iniciativa é legítima e passa pelo crivo da proporcionalidade? A resposta não pode ser outra que não negativa.

VI. Base de cálculo própria de imposto

A TFPG traz, como visto, base de cálculo correspondente a quatro UFIR/RJ por barril ou unidade equivalente de petróleo ou gás extraído, materializada a sua exigência pelo advento da venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do petróleo ou gás extraído. Inobstante, prescreve o § 2º, do art. 145, da CF: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

Do rol dos impostos constantes do sistema tributário pátrio, sublinha-se o que diz respeito o inciso 155, II, da CF, sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” – ICMS. Tal tributo, conforme estatui o art. 2º, da Lei n. 87/96, incide, entre outros, sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias*”.

A proximidade das bases de cálculo da TFPG e do ICMS salta às vistas, chegando ao ponto de visível promiscuidade a as entremear na medida em que a taxa em testilha leva em conta a quantidade de mercadoria saída do estabelecimento do contribuinte, por venda ou transferên-

cia. E é justamente isso que a Constituição quer vedar com o dispositivo antes citado. Na esteira desse raciocínio Aires F. Barreto¹⁷ diseca o tema à luz da jurisprudência:

Este é o entendimento firmado pelo nosso Poder Judiciário, que, ao examinar, ampla, longa e profundamente a matéria, tem decidido, de forma reiterada e uniforme, que a inconstitucional a exigência de taxa em cuja base de cálculo seja adotado critério ou elemento que haja servido para compor a base de cálculo de impostos.

(...)

concluindo não ser possível – diante de sistema tributário cuja estrutura parte de absoluta distinção entre impostos e taxas – instituir tributo cuja hipótese de incidência é uma atuação estatal específica, dirigida ao contribuinte, e cuja base de cálculo leve em conta critério ou elemento que sirva para cálculo de imposto (sendo, assim, inserível para medir o custo da atividade estatal).

De acordo com os julgados, tal inadequação de base de cálculo das taxas acarreta, portanto, inexoravelmente, a invalidade da sua cobrança, porque revela exercício ilegítimo da competência tributária, na medida em que, visível e ostensivamente, inobservados os requisitos expressamente postos pelas normas jurídicas que compõem e estruturam o sistema tributário nacional.

(...)

Repisou-se, até em demasia, que a base de cálculo das taxas é unicamente o valor da atuação do Estado que a justifica. Custo efetivo, estimado, presumido, social são espécies do valor eleito para a atividade, e não bases diversas.

De conseguinte, como análise da hipótese de incidência (fato gerador), foi procedida ao pé do caput do art. 77 do CTN, resta discorrer, a fogo de artifício, sobre a cláusula final do parágrafo único em epígrafe.

17. BARRETO, Aires F. Arts. 1º a 95. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1, p. 655, 659, 660.

É de bom aviso ter presente: é pelo exame da base imponible que se determina a natureza jurídica específica dos tributos. Não faria senso admitir que, elegendo base de cálculo de imposto, taxa houvésemos criado.

Dessa feita, tendo em conta a Constituição, a Lei e a jurisprudência, inevitável a conclusão da inconstitucionalidade da TFPG também por este aspecto, já que cristalina e verificada a identidade entre a base de cálculo desta com a do ICMS.

3. Conclusão

Em retrospecto das linhas traçadas atrás, o presente estudo enfrentou a (i) observância do princípio da Noventena; (ii) competência estadual para o exercício do poder de polícia em questão; (iii) referibilidade da taxa em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor; (iv) relação de razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da respectiva atividade estatal; (v) proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto; (vi) base de cálculo própria de imposto, contrastando os elementos da TFPG à luz da legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis. A conclusão, em cada um dos subitens, é a inexorável inconstitucionalidade da taxa por qualquer ângulo que avaliada.

O tributo não passa, como se viu, de inadequado instrumento arrecadatório manejado como fruto da irrisignação do Legislativo fluminense quanto à atual discussão da redistribuição dos Royalties do Petróleo travada no Congresso Nacional. Conquanto razoáveis e justos os anseios do Estado do Rio de Janeiro em defender os seus direitos na participação dos Royalties, não pode fazê-lo à míngua da Constituição e do Estado Democrático de Direito insculpido no art. 1º da Lei Maior.

